

Skattemessig bosted for selskaper - en vurdering av hjemmehørende vilkåret



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 508
Leveringsfrist: 26.04.2011

Til sammen 16 366 ord

25.04.2011

Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
1.1	Problemstillinger	1
1.2	Avgrensninger	2
1.3	Terminologi	3
1.4	Rettskilder og metode	3
1.4.1	Innledning	3
1.4.2	Lovtekst og forarbeider	4
1.4.3	Rettspraksis	5
1.4.4	Administrative uttalelser og ligningspraksis	6
1.4.5	Mønsteravtalen og skatteavtaler	7
2	INNLEDNINGSVIS OM SKATTEMESSIG BOSTED FOR SELSKAPER	8
2.1	Introduksjon av vilkåret for alminnelig skatteplikt for selskaper i Norsk rett	8
2.2	Betydningen av å fastlå innholdet av sktl. § 2-2 første ledd	10
2.3	Hjemmehørende som vilkår i skatteloven	11
3	GJELDENE REGEL OM ALMINNELIG SKATTEPLIKT FOR AKSJESELSKAP	12
3.1	Den videre fremstilling	12
3.2	Faktisk ledelse	12
3.2.1	Utgangspunkt	12
3.2.2	Parallell til sktl. 1911 § 20	14
3.2.3	Tilslutning til Aarbakkes analogi	20
3.3	Selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge	24

3.3.1	Noen betraktninger om utelatelsen av daglig drift som kriterium i hjemmehørende vurderingen	26
3.4	Uttalelse gitt av Finansdepartementet i 1998	28
3.4.1	Innledning	28
3.4.2	Finansdepartementets tilknytningsvurdering for selskap stiftet og registrert i Norge	29
3.4.3	Ulik vurdering basert på registreringsland?	34
3.4.4	Konklusjon vedrørende Finansdepartementets uttalelse	36
3.4.5	Forsøk på en kort sammenfatning av rettstilstanden	38
4	HVA ER LEDELSE PÅ STYRENIVÅ?	39
4.1	Innledning	39
4.2	Styreledelse i aksjelovgivningen	39
4.2.1	Innledning	39
4.2.2	Kort om ledelse og kompetansefordelingen i aksjeselskaper	40
4.2.3	Kun avgjørelser truffet av styret?	42
4.2.4	Styrets beslutninger	43
4.2.5	Forholdet mellom styret og de øvrige selskapsorganer	46
4.3	Hvor foregår styreledelsen?	48
4.3.1	Materiell styreledelse	48
4.3.2	Hvor foregår den materielle styreledelse?	48
4.3.3	Styremøte ved fysisk oppmøte	51
5	TILFREDSSTILLENDEN LOVGIVNING?	52
5.1	Innledning	52
5.2	Svakheter ved å nytte ledelse på styrenivå som grunnlag for alminnelig skatteplikt	52
5.3	Alternative vilkår for å statuere alminnelig skatteplikt	55
5.3.1	Formelle vilkår	55
5.3.2	Et bredere ledelsesbegrep	57
5.3.3	Sammenfatning	58
6	AVSLUTTENDE BEMERKNINGER	59

7	LITTERATURLISTE	61
7.1	Litteratur	61
7.2	Lovregister	62
7.3	Artikler	63
7.4	Forarbeidsregister	64
7.5	Domsregister	64
7.6	Administrative uttalelser og ligningspraksis	64
7.7	Norske skatteavtaler	65
7.8	Annet	65

1 Innledning

1.1 Problemstillinger

I en stadig mer globalisert verden drives næringsvirksomhet i økende grad på tvers av landegrensene. Denne utviklingen aktualiserer spørsmålet om hvor inntekter innvunnet gjennom selskaper med tilknytningspunkter til flere land skal skattelegges.

I norsk rett er et selskap alminnelig skattepliktig til Norge for sin inntekt, dersom selskapet er ”hjemmehørende i riket”, slik dette fremgår av lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14 (sktl.) § 2-2 første ledd. Vilkåret ”hjemmehørende” er imidlertid ikke nærmere presisert i lovgivningen. Dette reiser spørsmål om hva det nærmere innholdet av vilkåret er, og det er dette som er den sentrale problemstilling for avhandlingen.

Problemstillingen synes å ha vært gjenstand for betydelig debatt i juridisk teori rundt årtusenskiftet, en debatt som virker å være utløst av uttalelser gitt av Finansdepartementet, da særskilt en uttalelse gitt i 1998. Denne uttalelsen vil derfor inngående bli redegjort for i avhandlingen.

Som det vil fremgå av avhandlingen synes det i norsk rett å legges til grunn at et selskap er hjemmehørende i Norge dersom selskapets ledelse på styrenivå finner sted her i riket. I andre del av avhandlingen, i kapittel 4, vil jeg derfor forsøke å fastslå det nærmere innhold av ”ledelse på styrenivå”, slik dette er formulert.

Vilkåret for alminnelig skatteplikt har i norsk skattelovgivning stått uforandret over lang tid. Det kan derfor stilles spørsmål om dagens vilkår er egnet til å møte de utfordringer den økende internasjonalisering av selskapsvirksomhet fører med seg. I tillegg til denne internasjonaliseringen, er verden som en følge av teknologiske nyvinninger blitt stadig mer virtuell, noe som medfører at selskapers ledelse og virksomhet ikke er like stedstilknyttet som tidligere var tilfellet. Dette gir særlige utfordringer for lovgiver ved utformingen av

vilkår for alminnelig skatteplikt. Jeg vil av denne grunn avslutningsvis i avhandlingen gjøre noen betraktninger rundt dagens rettstilstand, nærmere bestemt om denne er tilfredsstillende eller om det er andre vilkår som er bedre egnet for å statuere alminnelig skatteplikt.

1.2 Avgrensninger

Avhandlingens sentrale tema er det nærmere innholdet av ”hjemmehørende”, slik dette er formulert i sktl. § 2-2, som vilkår for selskapers alminnelige skatteplikt til Norge. Eventuelle skattemessige konsekvenser av at et selskap trer inn i, eller ut av norsk beskatningsområde vil derfor ikke bli omtalt nærmere.

Selskap som har tilknytning til Norge kan bli skattepliktig til riket på andre grunnlag enn regelen om den alminnelige skatteplikt, for eksempel etter reglene om den begrensede skatteplikt i sktl. § 2-3 første ledd bokstav b. Andre grunnlag for beskatning vil ikke omtales nærmere i avhandling, med mindre disse kan belyse det nærmere innhold av vilkåret ”hjemmehørende” slik dette fremgår av sktl. § 2-2 første ledd.

Problemstillinger knyttet til skatteavtaler og fordeling av beskatning i internasjonale forhold, i henhold til disse, faller også utenfor denne fremstillingen. Skatteavtalene har ikke selvstendig betydning for avgjørelsen av om et selskap er hjemmehørende i Norge etter intern norsk rett. Noen vurderinger av mønsteravtalens hjemstedsbestemmelse, artikkel 4 tredje ledd, vil imidlertid bli gjort for sammenligningsformål i kapittel 5 i avhandlingen.¹

Fremstillingen vil konsentrere seg om aksjeselskap og allmennaksjeselskap, selv om også andre innretninger er omfattet av sktl. § 2-2 første ledd.

I avhandlingen vil noen særlige regler for skipsfartsbeskatning enkelte steder omtales nærmere. Dette fordi disse kan være egnet til å belyse den historiske utviklingen av

¹ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital.

rettstilstanden, herunder det nærmere innhold av ”hjemmehørende”, slik dette fremgår av sktl. § 2-2 første ledd. Ytterligere avgrensninger bli gjort fortløpende i avhandlingen.

1.3 Terminologi

Sentralt for avhandlingen er begrepet hjemmehørende. På skatterettens område benyttes uttrykket dels som et vilkår, og dels som en benevnelse på et rettslig fenomen. I relasjon til skatteloven er hjemmehørende et vilkår for at det skal foreligge alminnelig skatteplikt for nærmere angitte selskaper til Norge, og det er innholdet av dette vilkåret som er hovedemnet for avhandlingen. Begrepet brukes også som en betegnelse på at skatteplikt foreligger, nærmere bestemt:

”...som benevnelse på at et aksjeselskap har en slik kvalifisert rettslig tilknytning til Norge at selskapet har *alminnelig skatteplikt* til Norge.”²

Den samme forståelsen av begrepet vil bli lagt til grunn i avhandlingen. I sistnevnte betydning vil jeg også benytte begrepene *skattemessig bosted* og *skattemessig hjemsted*.

Med *aksjeselskap* og *aksjeloven* i avhandlingen, forstås også *allmennaksjeselskap* og *allmennaksjeloven*, med mindre annet uttrykkelig fremgår av fremstillingen.³

1.4 Rettskilder og metode

1.4.1 Innledning

I avhandlingen legges den alminnelige, norske rettskildelære og dens metode til grunn.

² Hole (2000) s. 19.

³ Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni 1997 nr. 44 (asl.) og lov om allmennaksjeselskaper av 13. juni 1997 nr. 45 (asal.)

På skatterettens område generelt, og denne avhandlingen spesielt, er det allikevel noen forhold som reiser særegne rettskildespørsmål. Disse vil bli omtalt nedenfor.

1.4.2 Lovtekst og forarbeider

En viktig grunnsetning innenfor norsk offentlig rett er legalitetsprinsippet. I dette prinsippet ligger det at offentlige myndigheter ikke kan gripe inn overfor borgerne i individuelle tilfelle, med mindre det er hjemmel for det i formell lov.⁴ For å fastslå om et selskap har skattemessig hjemsted i Norge må man derfor ta utgangspunkt i lovteksten, nærmere bestemt sktl. § 2-2 første ledd.

Skatteloven § 2-2 første ledd erstattet den nå opphevede § 15 første ledd bokstav b i lov om skatt av formue og inntekt av 18. august 1911 nr. 8 (sktl. 1911), da førstnevnte ble vedtatt i 1999. Den tidligere bestemmelse statuerte alminnelig skatteplikt for:

”I riket hjemmehørende aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper...”

Av forarbeidene til den nyere skattelov fremgår det at det ved vedtakelsen av denne ikke var tilsiktet noen materielle endringer i bestemmelsen:

”Det er gjort enkelte språklige justeringer i forhold til gjeldende bestemmelser uten at det er tilsiktet noen materielle endringer.”⁵

En følge av at det ikke var tilsiktet noen materielle endringer ved vedtakelsen av den nye skattelov, er at rettskilder som knytter seg til den eldre skattelov fortsatt vil kunne være relevante i tolkningen av nåværende sktl. § 2-2 første ledd.

⁴ Andenæs, Johs. (2006) s. 226.

⁵ Ot.prp. nr. 86 (1997-98) Til § 2-2, s. 34.

På skatterettens område generelt, tillegges forarbeider ofte stor betydning.⁶ Ettersom lovteksten for avhandlingens tema gir lite veiledning, samtidig som det er sparsomt med rettspraksis, vil forarbeidene knyttet til bestemmelsen være av stor betydning for å fastlå det nærmere innholdet av hjemmehørende vilkåret.

1.4.3 Rettspraksis

På skatterettens område, som på andre rettsområder, er Høyesteretts praksis en rettskilde som har betydelig vekt. Spesielt for denne avhandlingen er imidlertid at det foreligger sparsomt med rettspraksis som direkte knytter seg til forståelsen av hjemmehørende vilkåret i sktl. § 2-2.

Det at det foreligger så lite rettspraksis må trolig sees på bakgrunn av flere forhold. Ett forhold er at det nærliggende å anta at virksomhet på tvers av landegrensene tidligere har hatt et noe begrenset omfang. Et annet forhold er at ligningsmyndighetene frem til vedtakelsen av reglene om beskatning av norsk-kontrollerte selskaper hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS-reglene) i 1992, i stor grad tillot såkalt direkte ligning av norskeide skipseiende selskaper registrert i enkelte utland, i praksis det som benevnes som lavskatteland.

Denne direkte ligningspraksisen innebar at ligningsmyndighetene, etter anmodning fra skattyter, samtykket i at de norske eierne ble skattlagt direkte for deres andel av det utenlandske selskapets inntekter. Skattemyndighetene så altså vekk fra selskapsformen, og beskattet de norske eierne som om de eide driftsmidlene direkte.⁷ Begrunnelsen for slik direkte ligning var at utflagging av skip tidligere i norsk rett forutsatte at skipet ble overført til et eget juridisk subjekt i registreringsstaten, i praksis som oftest et utenlandsk stiftet

⁶ Se f.eks. Zimmer (2009)b s. 49 og Gjems-Onstad (2003) s. 73-75.

⁷ Se f.eks. Lien Hansen (1988) s. 22-30 for en fremstilling av denne praksisen.

aksjeselskap.⁸ Et slikt krav ble også ofte oppstilt i registreringslandets interne rett.⁹ En slik overføring ville om man godtok de formelle forhold kunne utløse en rekke negative skattemessige konsekvenser for den norske skattyteren, som ble ansett uheldig også fra myndighetenes side.

Det sentrale poeng i forbindelse med hjemmehørende vurderingen etter sktl. § 2-2 første ledd, er at når man tidligere tillot slik direkte ligning var det ikke nødvendig å vurdere om disse utenlands registrerte skipseidende selskapene var skattemessig hjemmehørende i Norge. I mange tilfeller var nok den norske kontrollen over disse selskapene av en slik art at de ville ha vært det.¹⁰

Direkteligningspraksisen ble, som nevnt brakt til opphør ved, innføringen av NOKUS-reglene i 1992.

1.4.4 Administrative uttalelser og ligningspraksis

Det er noen rettskilder som gjør seg spesielt gjeldende på skatterettens område. Sentralt for denne oppgaven i så henseende er administrative uttalelser og ligningspraksis. Det synes i juridisk teori å være noe uenighet om hvilken vekt domstolene skal ilegge disse kildene. Hva gjelder ligningspraksis rettskildemessige vekt vil denne i stor grad avhenge av praksisens varighet, frekvens og konsistens.¹¹ En tilstrekkelig omfattende praksis vil på sikt kunne danne grunnlag for det som i Høyesterett har blitt omtalt som ”langvarig og fast ligningspraksis”, en slik praksis vil måtte tillegges betydelig vekt.¹²

⁸ Ot.prp. nr. 16 (1991-92) Punkt 6.16 Forholdet til praksis om direkte ligning og ulovfestede gjennomskjæringsregler, s. 86.

⁹ Lien Hansen (1988) s. 22.

¹⁰ Zimmer (1998) s. 424.

¹¹ Se f.eks Rt 1983 s 979 (Foss-dommen) og Rt. 1985 s. 682 (Molle-dommen)

¹² Rt. 1992 s. 1263.

I denne avhandlingen vil administrative uttalelser, først og fremst uttalelser fra Finansdepartementet, stå sentralt. Slike uttalelser fra sentrale skattemyndigheter, Finansdepartementet så vel som Skattedirektoratet, har vist seg å bli ilagt begrenset vekt av domstolene.¹³ Administrative uttalelser vil imidlertid ofte bli tillagt betydelig vekt av ligningsforvaltningen. I en særstilling står Lignings-ABC som er en håndbok som utgis årlig av Skattedirektoratet til bruk i skatteetaten. Av denne fremgår Skattedirektoratets fortolkning av de foreliggende rettskildene på skatterettens område. Lignings-ABC har utvilsomt meget stor praktisk betydning i skatteetaten, og undersøkelser har vist at den anvendes i omfattende grad.¹⁴ En følge av dette er at de administrative uttalelsene, gjennom ligningsforvaltningens praksis, kan lede til slik ”langvarig og fast ligningspraksis” som det er redegjort for ovenfor.

1.4.5 Mønsteravtalen og skatteavtaler

OECDs mønsteravtale er en felles mal for bilaterale skatteavtaler mellom stater, og danner grunnlag for de fleste skatteavtaler som inngås mellom I-land.¹⁵ Til mønsteravtalen er det også utarbeidet omfattende kommentarer (OECDkomm) som er ment å være retningslinjer og utdypninger av avtalen. Mønsteravtalen, så vel som kommentarene, er gjenstand for stadige oppdateringer og revideringer. Formålet med mønsteravtalen fremgår av OECDkomm:

”...it is desirable to clarify, standardise, and confirm the fiscal situation of taxpayers who are engaged in commercial, industrial, financial, or any other activities in other countries through the application by all countries of common solutions to identical cases of double taxation.”¹⁶

¹³ Se f.eks. Zimmer (1997) s. 28-42 og Gjems-Onstad (2003) s. 76-87.

¹⁴ Undersøkelse gjort av Brinkmann og Eckhoff (Inst. For off. Retts skriftserie nr. 1/86), gjengitt i Eckhoff (2001) s. 228-229.

¹⁵ Zimmer (2009)a s. 55.

¹⁶ OECDkomm. s. 7.

Mønsteravtalen er ikke bindende for medlemslandene, men OECD oppfordrer sine medlemsstater til å følge mønsteravtalen ved inngåelse av skatteavtaler. Således er visstnok mønsteravtalen lagt til grunn for alle skatteavtaler Norge har inngått med I-land etter 1963.¹⁷

2 Innledningsvis om skattemessig bosted for selskaper

2.1 Introduksjon av vilkåret for alminnelig skatteplikt for selskaper i Norsk rett

Av sktl. § 2-2 første ledd fremgår det at nærmere angitte sammenslutninger, herunder aksjeselskap, er alminnelig skattepliktige til Norge:

”...såfremt de er hjemmehørende i riket.”

Det kan synes noe fremmed å betegne et selskap som hjemmehørende, eller bosatt i et land. Slike begrep er i første rekke reservert for fysiske personer. Et aksjeselskap er ingen fysisk størrelse, men et rettsforhold, eller en avtale, mellom eiere. Det å statuere et konkret bosted for et slikt uhåndgripelig fenomen kan synes å være kunstig. Dette må imidlertid sees i sammenheng med at aksjeselskaper etter norsk rett er selvstendige skatte- og rettssubjekt. Dette fremgår av sktl. § 2-2 første ledd sammenholdt med andre ledd. En følge av at selskaper er selvstendige skattesubjekt er at selskapet som sådant skal skattlegges for sin inntekt. Selskapets nasjonalitet, eller skattemessige tilhørighet, må derfor avklares.

Av samme bestemmelses sjette ledd, fremgår det at den alminnelige skatteplikt omfatter all opptjent inntekt og formue i riket og i utlandet, etter det såkalte globalinntektsprinsippet. Det er altså intet vilkår om at inntekter fra utlandet har noen nærmere tilknytning til Norge utover at selskapet er hjemmehørende i riket. Noen nærmere presisering av innholdet i

¹⁷ Zimmer (2009)a s. 56.

hjemmehørende vilkåret slik det fremgår av § 2-2 første ledd er ikke å finne i lovteksten. Begrepet var heller ikke vært nærmere presisert i den tidligere skattelov av 1911.

Mens skatteplikten for fysiske personer i norsk intern rett statueres på grunnlag av bosted etter sktl. § 2-1, må det for selskapers vedkommende baseres på andre kriterier. Formålet må i så henseende være å stadfeste om et selskap har en slik grad av tilknytning til Norge, at det er rimelig å statuere skatteplikt. Truls Storm-Nielsen har formulert dette slik:

”...’hjemmehørende’ må henspille på et tilknytningspunkt for det rettslige fenomen som selskap jo er, ikke på et tilknytningspunkt for et fysisk objekt.”¹⁸

I mange tilfeller vil et selskap ha en så sterk tilknytning til Norge at selskapets skattemessige bosted må anses å være opplagt. Dette vil være tilfellet når et selskap er lokalisert og registrert i Norge og utelukkende driver sin virksomhet her. Et slik selskap vil rimeligvis måtte være å anse som skattemessig hjemmehørende i riket. Mer problematisk blir det i de tilfeller hvor selskapet har tilknytningspunkter til flere land. Selskapet kan for eksempel være registrert i et land, men utøver sin virksomhet i et annet. Man må i slike tilfeller fastslå hvilke tilknytningskriterier som er av relevans i hjemmehørende vurderingen.

En rekke ulike kriterier kunne tenkes relevant for å stadfeste slik tilknytning. Formelle vilkår slik som hvor selskapet er registrert eller stiftet kunne tenkes å være relevant. Likeledes materielle kriterier som hvor selskapet ledes fra, hvor selskapet utøver hovedtyngden av sin virksomhet og lignende. Dette er kun noen av mange mulige momenter i en slik tilknytningsvurdering. Ingen av disse alternativene er opplagt bedre egnet enn andre, og forskjellige land legger da også ulike kriterier til grunn. Sktl. § 2-2 første ledd gir, foruten hentydningen om at det må være en viss tilknytning til Norge, ingen

¹⁸ Storm-Nielsen (1987) s. 8.

anvisning på hvordan en slik vurdering skal gjøres. Bestemmelsens nærmere innhold må derfor søkes klarlagt i de øvrige rettskilder.

2.2 Betydningen av å fastlå innholdet av sktl. § 2-2 første ledd

Å fastslå innholdet av hjemmehørende vilkåret slik det fremgår av sktl. § 2-2 har sentral betydning i intern rett, så vel som i forholdet til skatteavtalene.

I intern rett har bostedsbegrepet altså avgjørende betydning for å kunne statuere alminnelig skatteplikt til Norge. Dersom vilkårene for alminnelig skatteplikt ikke foreligger kan det imidlertid tenkes at reglene om begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b kommer til anvendelse. Hjemmehørende vilkåret utgjør i så henseende skillet mellom den alminnelige skatteplikt og den mulige begrensede skatteplikt til Norge.

I relasjon til skatteavtalene har bostedsbegrepet i intern norsk rett også vesentlig betydning:

”This convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting states.”¹⁹

Av art. 4 nr. 1 bokstav b fremgår det at ved fastsettelsen av hvor et selskap er ”resident”, skal de internrettslige regler i det enkelte land legges til grunn. Dette innebærer at anvendelse av skatteavtalene forutsetter at selskapet har alminnelig skatteplikt til minst ett av de kontraherende landene. Skattespørsmål knyttet til et selskap som driver virksomhet i de to kontraherende statene, men kun er begrenset skattepliktig i begge, vil således ikke kunne løses ved hjelp av skatteavtalene. Begrepet har også betydning for en rekke av enkeltbestemmelsene om fordeling av beskatning i skatteavtalene, da disse i stor grad knytter seg til selskapets bosted.²⁰

¹⁹ Mønsteravtalen art. 1.

²⁰ Zimmer (2009)a s. 122.

2.3 Hjemmehørende som vilkår i skatteloven

I skattelovgivningen er det flere bestemmelser som knytter rettsvirkninger til vilkåret ”hjemmehørende”. Det vil derfor være av interesse å fastslå om vilkåret har samme innhold i de ulike bestemmelser, slik at rettskilder knyttet til disse kan være relevante i fortolkningen av hjemmehørende, slik dette fremgår av sktl. § 2-2 første ledd.

Av særlig interesse er de såkalte NOKUS-reglene slik disse fremgår av sktl. § 10-60 følgende. NOKUS-reglene har ingen selvstendig betydning i vurderingen av om et selskap er hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2. Således vil NOKUS-reglene bare kunne komme til anvendelse i de tilfeller hvor et selskap ikke er hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 første ledd. Fremgangsmåten vil derfor være å først avgjøre om det aktuelle selskapet er hjemmehørende i Norge. Dersom dette ikke er tilfellet kan selskapet bli skattepliktig etter NOKUS-reglene dersom vilkårene for dette er tilstede.

Det sentrale vilkåret for at NOKUS-reglene skal komme til anvendelse er om selskapet er hjemmehørende i et lavskatteland etter sktl. § 10-60 første ledd. Spørsmålet blir da om dette vilkåret skal forstås på samme måte som etter reglene om den alminnelige skatteplikt. Finansdepartementet har i en uttalelse i 1996 gitt klart uttrykk for at så ikke er tilfellet:

”Det må derfor være klart at begrepet ’hjemmehørende’ i selskapsskatteloven §7-1 (sktl. § 10-60) ikke kan tolkes på samme måte som tilsvarende begrep i skatteloven § 15 første ledd bokstav b (sktl. 1911), som altså gjelder skatteplikten til Norge.”²¹ (mine anmerkninger.)

Begrunnelsen for dette er at hjemmehørendevilkåret etter NOKUS-reglene viser til om det aktuelle selskaper er hjemmehørende i den fremmede stat etter dennes interne rett. Således vil hjemmehørendevilkåret i relasjon til NOKUS-reglene avhenge av hvilke kriterier som legges til grunn for alminnelig skatteplikt i den konkrete stat. ”Hjemmehørende” slik det

²¹ Utv. 1996 s. 1159.

fremgår av NOKUS-reglene kan altså ikke være til hjelp ved fortolkningen av sktl. § 2-2 første ledd. For øvrige bestemmelser som knytter rettsvirkninger til vilkåret hjemmehørende må det foretas en konkret vurdering, basert på sammenheng og foreliggende rettskilder, for å fastslå om vilkåret er innholdsmessig sammenfallende med vilkåret slik det fremgår av sktl. § 2-2.

3 Gjeldende regel om alminnelig skatteplikt for aksjeselskap

3.1 Den videre fremstilling

Etter det jeg kan se synes det hovedsaklig å være to ulike syn på hvordan hjemmehørende vilkåret er å forstå i norsk rett. Det ene er at hjemmehørende vilkåret refererer til stedet hvor selskapets faktiske ledelse utøves. Det andre er at fastlegging av skattemessig bosted for selskaper, i noen tilfeller, må bero på en bredere vurdering av alle relevante tilknytningsmomenter selskapet har til Norge. Den sistnevnte forståelse knytter seg i all vesentlighet til uttalelser gitt i forbindelse med vedtakelse av den nye skattelov i 1999.

Siden det synes å ha vært en nærmest enhetlig forståelse av at hjemmehørende vilkåret referer til stedet for selskapets faktisk ledelse frem til vedtakelsen av ny skattelov, finner jeg det hensiktsmessig å først redegjøre for denne forståelse, for deretter å drøfte de problemstillinger som knytter seg til uttalelser gitt i forbindelse med vedtakelsen av den nye skattelov.

3.2 Faktisk ledelse

3.2.1 Utgangspunkt

I de rettskildene jeg har undersøkt, synes det å være få som knytter seg til forståelsen av hjemmehørende vilkåret før midten av 1900-tallet. Det kan være nærliggende å tro at

årsaken til dette er at andelen av selskap som drev virksomhet på tvers av landegrensene var beskjeden, og at problemstillingen derfor sjeldent var aktuell. Temaet ble imidlertid berørt i Høyesteretts avgjørelse i Panama-dommen i 1937.²²

Saksforholdet var her at et panamansk-stiftet selskap, Transpacific Corporation, formelt sto som eier av to skip. Bak dette selskapet sto igjen syv norske selskaper som eiere. Det ble i retten anført at hensikten ved stiftelsen av Transpacific Corporation var å oppnå lavere skatter og gebyrer gjennom gunstigere lovverk i Panama. Den eneste tilstedeværelse selskapet hadde i Panama var en ”resident agent”. Denne hadde ikke noe med driften av skipene å gjøre. Han undertegnet allerede godkjente regnskaper som var satt opp i Norge, og fungerte som representant ovenfor panamanske myndigheter. Selskapets styre var lokalisert i New York og besto av tre direktører. Disse hadde ikke hatt noen befatning med ledelsen av selskapet siden dette ble stiftet. Den øvrige bestyrelsen av selskapet fant sted i Oslo gjennom firmaet Wilh. Wilhelmsen. Spørsmålet for Høyesterett var hvorvidt inntektene fra de to skipene var skattepliktig til Norge selv om de formelt var eiet av det panamanske selskapet. Høyesterett kom til at så var tilfellet.

Flertallet begrunnet sitt standpunkt med proformabetraktninger etter den ulovfestede regel om gjennomskjæring:

”Høyesterett finner at de således tilveiebragte opplysninger er tilstrekkelige til å vise at det i Panama registrerte selskap bare har eksistert i navnet. I virkeligheten har selskapsdannelsen vært en form uten reelt innhold.”

Mindretallet, dommer Hanssen, kom til samme resultat, dog med en annen begrunnelse:

”Det er den almindelige opfatning også i andre stater at et aksjeselskap er hjemmehørende der hvor selskapet har sitt sete, og at selskapets sete er der hvor

²² Rt. 1937 s. 443 (Panama-dommen).

selskapets ledelse foregår...De norske ligningsmyndigheter kan da ikke være forpliktet til å anse et aksjeselskap dannet av personer eller selskaper med hjemsted i Norge som hjemmehørende i et fremmed land, medmindre selskapets ledelse har sitt sete der.”

Dommer Hanssen kommer riktignok frem til at selskapet ikke kan betraktes som et norsk aksjeselskap da stiftelsen ikke oppfyller de formelle krav etter den norske aksjelovgivning.²³ Hans uttalelser vedrørende hjemmehørendebegrepet er allikevel interessante og relevante. De er etter alt å dømme den første tolkningen av hjemmehørendebegrepet i Høyesterett. Mindretallet legger altså til grunn at hjemmehørendevilkåret etter skatteloven av 1911 refererer til stedet for selskapets ledelse, uten at begrepet, eller grunnlaget, for dette presiseres nærmere. Det er også uklart hvilken fremmed rett det vises til. Det har imidlertid i juridisk teori blitt antatt at det må være snakk om britisk eller tysk rett, som legger lignende kriterier til grunn.²⁴

3.2.2 Parallell til sktl. 1911 § 20

Mindretallets synspunkt i Panamadommen synes senere å ha fått tilslutning, særlig i juridisk teori. Magnus Aarbakke støttet seg til, blant annet, Panamadommen i sin vurdering av hjemmehørendevilkåret, og argumenterte for at aksjeselskap var hjemmehørende i riket dersom selskapet hadde sin faktiske ledelse i Norge.²⁵

Foruten Panamadommen baserte Aarbakke sitt standpunkt på en parallell trukket til sktl. 1911 § 20 første ledd. Denne bestemmelsen regulerte interkommunal beskatning. Skattepliktig formue og inntekt skulle etter nevnte bestemmelse fastsettes prinsipalt på

²³ Forholdet mellom den skatterettslig og selskapsrettslige hjemstedsbestemmelsen vil bli drøftet nærmere i avhandlingens punkt 3.5.2.1.

²⁴ Legaard (2001) s. 935.

²⁵ Aarbakke (1990) s. 391-393.

grunnlag av hvor selskapet hadde sitt kontor, sekundært hvor selskapets bestyrelse hadde sitt sete.

Aarbakke la til grunn, basert på blant annet tidligere rettspraksis knyttet til nevnte bestemmelse, at bestyrelse var det sentrale vilkår, og at både det prinsipale og det sekundære vilkår var uttrykk for det samme, nemlig hvor selskapets faktiske ledelse fant sted, en tolkning han også fant rimelig å anvende i relasjon til hjemmehørende begrepet i sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b.

Om det nærmere innhold av begrepet faktisk ledelse tar Aarbakke utgangspunkt i aksjelovgivningens angivelse av selskapsledelse:

”Ledelse betyr i denne sammenheng beslutninger i selskapets løpende saker, de beslutninger som treffes av styre og daglig leder med hovedvekten på styrebeslutningene, se asl. § 8-7.”²⁶

3.2.2.1 Bestyrelse – faktisk ledelse

Aarbakkes analogi reiser spørsmål om det nærmere innhold av ”bestyrelse” slik det fremgår av sktl. 1911 § 20 første ledd, er sammenfallende med begrepet faktisk ledelse slik Aarbakke forstår dette.

Sktl. 1911 § 20 nevner ikke uttrykkelig faktisk ledelse som kriterium i vurderingen. Etter nevnte bestemmelse skal det interkommunale skattestedet prinsipalt være kommunen hvor selskapets hovedkontor er lokalisert. Dersom selskapet ikke har et slikt kontor, er det subsidiære vilkåret stedet hvor selskapets bestyrelse har sitt sete. Av ordlyden er det ikke opplagt at disse begrepene er sammenfallende med faktisk ledelse, slik Aarbakke forstår dette. Kontor kan således tenkes å referere til vedtektsbestemt lokalisering av kontor, så vel

²⁶ Aarbakke viser til den nå opphevede lov om aksjeselskaper av 6. april 1976 nr 59.

Bestemmelsen tilsvarer asl/asal §§ 6-12, 6-13 og 6-14.

som til stedet hvor den daglige ledelse eller ledelse på styrenivå finner sted. Så vidt jeg kan se er ikke begrepene nærmere definert i sktl. 1911. Av den rettspraksis som Aarbakke viser til knyttet til bestemmelsen, synes det, selv om rettskildematerialet er noe tynt, at det må være klart at det sentrale innhold i både det prinsipale og det subsidiære vilkår i sktl. 1911 § 20 er stedet hvor selskapets ledelse utøves.²⁷

Hvorvidt man kan trekke den slutningen at det nærmere innhold av begrepet ”bestyrelse” slik det fremgår av sktl. 1911 § 20 er beslutninger truffet av styret og daglig leder, med hovedvekten på styrebeslutningene, synes mer usikkert. Rt. 1923 s. 146 og Rt. 1926 s. 782, som Aarbakke viser til, gir noe støtte for et slikt syn. I Rt. 1973 s. 143 (Alnor-dommen) la imidlertid ikke Høyesterett avgjørende vekt på stedet for styreledelsen, men heller stedet for den daglige ledelse så vel som den øvrige administrasjon. En mulig følge av dette er at ”bestyrelse” slik det fremgikk av sktl. 1911 § 20 muligens må tolkes som et bredere ledelsesbegrep enn det Aarbakke la til grunn, hvor styreledelse ikke står i noen særstilling i forhold til den daglige ledelse i vurderingen av skattemessig hjemsted. Et slikt syn har også blitt lagt til grunn enkelte steder i juridisk litteratur.²⁸

3.2.2.2 Begrepet bestyrelse i skattelovgivningen

Bestyrelse er et begrep som har en sentral plass i både den eldre og nåværende skattelov, da særlig som vilkår for begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, som erstattet den tidligere skattelov § 15 første ledd bokstav c. Av denne grunn finner jeg det naturlig å redegjøre nærmere for begrepet slik det er forstått etter de ovennevnte bestemmelser, da dette kan bringe klarhet i hvordan bestyrelse etter sktl. 1911 § 20 er å forstå.

Subjekter som ikke er å anse hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 vil allikevel kunne være begrenset skattepliktig til Norge etter § 2-3 første ledd bokstav b. Av bestemmelsen

²⁷ Se f.eks. Rt. 1973 s. 143 (Alnor-dommen) og Rt. 1926 s. 782.

²⁸ Legaard (2001) s. 939.

fremgår det at personer, selskap og innretninger plikter å svare skatt av virksomhet de utøver eller deltar i, og som drives eller bestyres fra Norge. Alternativet ”bestyrelse” tar her sikte på de tilfellene hvor selve virksomheten foregår i utlandet, men ledelsen utøves i Norge. Dette vil typisk være tilfellet i internasjonal skipsfart.²⁹

Det avgjørende for å statuere skatteplikt for utenlandske subjekter i denne sammenheng vil således være om virksomheten som drives kan sies å være *bestyrt* av en eller flere norske deltakere.

Om innholdet av bestyrelse som vilkår for begrenset skatteplikt uttales det i Ot.prp. nr. 16 (1991-92), oppfølging av skattereformen 1992:

”Hvorvidt « bestyrelsen » av selskapets virksomhet ligger i Norge må avgjøres ut fra en helhetsvurdering av den aktiviteten som utøves her. Både utøvelse av det som kan kalles daglig ledelse og de typiske styrefunksjoner er momenter i denne vurderingen.”³⁰

Av særlig interesse for forståelsen av begrepet bestyrelse slik det fremgår etter den begrensende skatteplikt er å se denne i sammenheng med skattefritaksregelen fra denne for utenlandsk deltakelse i norsk skipsfartsvirksomhet etter sktl. 1911 § 23, senere erstattet av sktl. § 2-34.

Bestemmelsen har vært gjenstand for endringer gjentatte ganger, og er til dels omfattende og komplisert. Noen bemerkninger knyttet til bestemmelsen bør allikevel gjøres, da den er godt egnet til å belyse det nærmere innhold av bestyrelsesvilkåret i sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav c (sktl. § 2-3 første ledd bokstav b).

²⁹ Zimmer (2009)a s. 203.

³⁰ Punkt 7.2.1 Skatteloven § 15, s. 90.

Den rettspolitiske begrunnelsen for fritaksbestemmelsen er et ønske om å legge forholdene til rette for utenlandske investorers deltakelse i norsk skipsfartvirksomhet.³¹ Slik deltakelse kan foregå enten ved at utenlandske interesserer investerer i norske selskaper, eller at utlendinger overlater drift av sine fartøy til norske rederier. Sistnevnte omtales gjerne som norsk management. Begge disse alternativene er praktisk i internasjonal skipsfartvirksomhet. Problemet for utenlandske interesser er at slike investeringer vil kunne lede til begrenset skatteplikt etter reglene om denne. I norsk rett har man ønsket å gi incentiver til å investere i norsk rederivirksomhet fra utenlandsk hold, og dette er bakgrunnen for fritaksbestemmelsen.

Skattefritaksregelen i sktl. 1911 § 23 andre ledd er sentral ved forståelsen av begrepet bestyrelse fordi den ga skattefritak for utenlandske subjekter med mindre:

”...den virkelige ledelse finner sted i Norge.”

Sett i sammenheng må dette forstås dit hen at innholdet i begrepene *bestyrelse* og *virkelig ledelse* ikke er sammenfallende, men at *bestyrelse* er et videre begrep enn *virkelig ledelse*. Dette forutsettes også i Ot.prp. nr. 16 (1991-92), hvor det uttales om sktl. 1911 § 23:

” Annet ledd statuerer ikke skattefrihet i alle tilfeller, men gir anvisning på et annet vilkår for skatteplikt enn det bestyrelseskriteriet (sic) som § 15 bokstav c oppstiller. For de tilfeller bestemmelsen omfatter oppstår det skatteplikt bare når den virkelige ledelse av virksomheten finner sted i Norge. Dette innebærer en noe høyere terskel for skatteplikt enn « bestyrelse » i riket.”³²

Om forholdet mellom *bestyrelse* og *virkelig ledelse* uttales det videre i punkt 7.4.2:

³¹ Ot.prp. nr. 16 (1991-92) Punkt 7 Skatteregler for utenlandske eide skip under norsk drift, s. 90.

³² Ot.prp. nr. 16 (1991-92) Særreglene for skipsfarten i § 23, s. 92.

” Det sentrale i begrepet virkelig ledelse gjelder beslutningsprosessen i vedkommende virksomhet. Bestyrelsen av en virksomhet innebærer et vidt spekter av beslutninger, fra de fundamentale avgjørelser av stor strategisk betydning for virksomheten og til mer rutinepregede disposisjoner knyttet til den daglige drift. Stedet for den virkelige ledelse som vilkår for skatteplikt har i praksis vist seg ikke alltid å gi tilstrekkelig klarhet. De beslutningene som skal tillegges vekt i relasjon til om « virkelig ledelse » av virksomheten skal anses for å finne sted i Norge må være av en viss betydning, slik at det naturlig tilligger styret å treffe dem til forskjell fra den daglige leder.”

Sett i sammenheng må det etter dette legges til grunn at *bestyrelse* etter sktl. 1911 § 2-3 første ledd bokstav c refererer til et vidt ledelsesbegrep hvor både den daglige ledelse og styreledelse er relevant, i motsetning til *virkelig ledelse* som er et snevrere begrep hvor styrets beslutninger er det sentrale.

Etter min mening styrker dette det syn jeg har redegjort for i avhandlingens punkt 3.2.2.1 ovenfor. Om man skal nytte en analogi til sktl. 1911 § 20 ved forståelsen av hjemmehørende vilkåret i sktl. § 2-2 første ledd, må man søke et bredere ledelsesbegrep enn det Aarbakke synes å ha lagt til grunn. Det er således vanskelig å se at det er grunnlag for at styrebeslutninger skal ilegges større vekt enn den daglige ledelse ved vurderingen.

3.2.2.3 Vurdering av parallellen til sktl. 1911 § 20

Det har i juridisk teori blitt stilt spørsmål ved riktigheten av å anvende en parallell til sktl. § 20 i relasjon til forståelsen av hjemmehørende vilkåret. Det har blitt fremhevet at selv om de to bestemmelsene omhandler beslektede problemstillinger, kan det allikevel ikke uten videre trekkes paralleller.³³

Det hensyn som taler sterkest i mot å anvende denne parallellen er skattepolitiske hensyn.

³³ Sanfelt (1991) s. 933.

For Norges del vil det være betydelig viktigere å konstatere slik tilknytning til riket at det kan statueres alminnelig skatteplikt, enn å bestemme interkommunal fordeling av beskatningen. Dette fordi fordeling av den kommunale beskatningen uansett ikke vil påvirke det samlede norske skatteprovenyet.

Sanfelt har uttrykt at dette skattepolitiske hensynet allikevel ikke gjør seg sterkt nok gjeldende til å avvise den parallellen som har blitt trukket. Parallellen til § 20 og anvendelse av rettskildematerialet som knytter seg til denne må være riktig fordi:

”Foreligger det ikke skatteplikt til noen kommune, foreligger det heller ikke plikt til å svare statsskatt.”³⁴

Hvorvidt dette er riktig standpunkt, synes for meg noe usikkert. Slik jeg ser det gjør det skattepolitiske hensynet seg sterkere gjeldende enn at begge bestemmelser regulerer fordeling av selskapsbeskatning. Det synes imidlertid ikke som om det har vært reist store innvendinger mot Aarbakkes syn, og den analogi som er trukket har fått bred tilslutning i øvrige rettskilder.

3.2.3 Tilslutning til Aarbakkes analogi

Analogien til sktl. 1911 § 20, og forståelsen av denne synes å ha fått tilslutning i det store flertall av rettskilder.

I Ot.prp. nr. 16 (1991-92), uttales det således:

”Aksjeselskap og annen innretning som skal anses som selvstendig skattesubjekt er skattepliktig til Norge dersom selskapet eller innretningen er ’hjemmehørende her’, jf skatteloven § 15 første ledd b. Et selskap er hjemmehørende i Norge dersom det

³⁴ Sanfelt (1991) s. 933.

har (hoved)kontoret her eller ledelsen av selskapet skjer fra Norge, jf skatteloven §20 første ledd.”³⁵

I samme forarbeid er det også gitt klare uttalelser om det nærmere innholdet av *ledelse*. Det blir således lagt til grunn at begrepet omfatter både ledelse på styrenivå og daglig ledelse, og av sammenhengen fremgår det at disse er likestilte i vurderingen av skattemessig bosted:

”...Begrepet faktisk ledelse omfatter både avgjørelser om den daglige drift av selskapet og styrebeslutninger. Dersom ledelsesfunksjonene er delt, slik at utøvelsen skjer dels i og dels utenfor Norge, kan det være vanskelig å avgjøre hvor den faktiske ledelse finner sted. I forhold til skipsfartsvirksomhet er begrepet faktisk ledelse nærmere drøftet i avsnitt 7.4.2”³⁶

Et moment av særlig interesse i utdraget ovenfor er henvisningen til punkt 7.4.2, om forholdet mellom *bestyrelse* og *virkelig ledelse* etter reglene om henholdsvis begrenset skatteplikt og fritaket fra denne i internasjonal skipsfart.³⁷ Henvisningen fremstår som uklar da punkt 7.4.2 ikke omtaler *faktiske ledelse*, men *virkelig ledelse*. I noe juridisk teori kan det se ut til at denne henvisningen er blitt forstått dit hen at innholdet av *virkelig ledelse* og *faktisk ledelse* er sammenfallende. Etter å ha sitert de to aktuelle passasjene konkluderer således Legaard:

”Uttalelsene her er klare. Det er ledelse på styrenivå som anses som vilkår for skattemessig hjemsted.”³⁸

³⁵ Ot.prp.nr.16 (1991-92) Punkt 6.2 Gjeldende rett, s. 67.

³⁶ Ot.prp. nr. 16 (1991-92) Punkt 5.4.2.1 Opphør av skatteplikt til Norge, s. 63.

³⁷ Det sentrale innholdet av punkt 7.4.2 er sitert ovenfor i avhandlingens punkt 3.2.2.2.

³⁸ Legaard (2001) s. 933.

Etter min mening er ikke en slik slutning opplagt. Jeg mener en slik forståelse harmonerer dårlig med de øvrige uttalelser i forarbeidet, og står i motstrid til disse. Det blir uttrykkelig lagt til grunn, i det siterte, at *faktisk ledelse* omfatter både avgjørelser om den daglige drift og styrebeslutninger. Dette er også gjentatt i punkt 7.2.1 i samme forarbeid. Etter det jeg kan se er ikke Legaards forståelse lagt til grunn i andre rettskilder. En annen forståelse av henvisningen, som jeg syns er mer nærliggende å legge til grunn, er at man ikke skal forstå begrepene *virkelig ledelse* og *faktisk ledelse* sammenfallende. Jeg finner det derfor naturlig å tolke uttalelsen som en henvisning til begrepet *bestyrelse* slik dette forstås i punkt 7.4.2. At Aarbakkes analogi til sktl. 1911 § 20, med det sentrale vilkår *bestyrelse*, også blir lagt til grunn i samme forarbeid, mener jeg støtter dette synet.

Den tolkningen som fremgår av det siterte forarbeid synes også å være lagt til grunn av Høyesterett i Rt. 2002 s. 1144. Dommen er etter det jeg kan se den eneste dom som direkte omhandler hjemmehørende vilkåret slik det fremgår av sktl. § 2-2 første ledd, og vil derfor bli omtalt nærmere.

Rt. 2002 s. 1144 var en straffesak som gjaldt tiltale for manglende innlevering, til norske myndigheter, av selvangivelse for til sammen fire selskaper stiftet og registrert i Panama og Kypros. Slik manglende innlevering er straffbart etter ligningsloven. En forutsetning for plikt til innlevering av selvangivelse er imidlertid at selskapet er skattepliktig til Norge. Høyesterett måtte derfor prejudisielt ta stilling til om de aktuelle selskapene i det hele tatt var skattepliktige til Norge, nærmere bestemt om de var ”hjemmehørende i riket” etter sktl. § 2-2 første ledd. Anken gjaldt lovforståelsen, og Høyesterett var derfor bundet av byrettens bevisvurdering. Høyesterett sluttet seg til lagmannsrettens forståelse av bestemmelsen, og fant at selskapene var skattepliktige til Norge.

For lagmannsretten var professor Frederik Zimmer avhørt som sakkyndig vitne, og lagmannsretten hvilte tungt på hans synspunkter da de i sin avgjørelse kom til at et aksjeselskap må anses hjemmehørende i Norge dersom

”selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge, selv om selskapet er registrert i utlandet og formelt er opprettet i tråd med utenlandsk aksjelovgivning.”³⁹

Et samlet Høyesterett sa seg enig med lagmannsretten, dog med en noe annen formulering;

”Jeg er enig med lagmannsretten i at et utenlandsk selskap må anses skatterettslig hjemmehørende i Norge dersom selskapet reelt sett må anses ledet fra Norge.”⁴⁰

Av det siterte fremgår det at lagmannsretten i saken uttrykkelig presiserte at det med *faktisk ledelse* må forstås ledelse på styrenivå. Lagmannsrettens forståelse synes å ha bred oppslutning i juridisk teori.⁴¹ Finansdepartementet har også lagt samme tolkning til grunn i en uttalelse gitt til Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS) i 1995.⁴² Denne uttalelsen vil bli nærmere omtalt nedenfor.

Høyesterett, på sin side, sier seg enig med lagmannsretten, men er noe mer generell i sin formulering, og presiserer ikke det nærmere innholdet av begrepet *reell ledelse*. Hvilken vekt man skal legge på dette er vanskelig avgjøre. Isolert sett kan uttalelsen tolkes dit hen at Høyesterett anser at andre ledelsesfunksjoner enn styrets vil kunne være av relevans i vurderingen av hjemmehørendebegrepet. En slik forståelse harmonerer, etter mitt syn, med det som er lagt til grunn i Ot.prp. nr. 16 (1991-92). En tilsvarende tolkning av formuleringen har også blitt antydnet i juridisk teori.⁴³ Kildene Høyesterett finner til støtte

³⁹ LB-1999-285

⁴⁰ Rt. 2002 s. 1148.

⁴¹ Se f.eks. Zimmer (2010)a s. 395 og Hole (2000) s. 27.

⁴² Utv. 1995 s. 481.

⁴³ Zimmer (2009)a s. 127.

for sitt standpunkt gir heller intet svar på dette spørsmålet.⁴⁴ En annen uttalelse gitt i dommen, i tilknytning til Høyesteretts vurdering av hvem som på vegne av utenlandsk aksjeselskap er pliktig å innlevere selvangivelse, er imidlertid egnet til å bringe noe klarhet i dette:

”...bestemmelsen må tolkes slik at plikten også omfatter den gruppe personer som reelt utfører styrefunksjoner og denne gruppes ledende person. En slik forståelse støttes av at skatteplikten til Norge er etablert på grunnlag av at de samme personers aktivitet i Norge i realiteten er styrefunksjoner i selskapet.”⁴⁵

Uttalelsen indikerer at Høyesterett i sin vurdering har lagt betydelig vekt på stedet for styrets virksomhet. Sett i sammenheng med at Høyesterett sier seg enig i lagmannsrettens uttalelse, er det vanskelig å argumentere for at det er noen vesensforskjell i de to uttalelsene. Jeg mener derfor at det må forutsettes at det sentrale innholdet av Høyesteretts begrep *reell ledelse* er beslutninger på styrenivå.

3.3 Selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge

I forarbeidene til den nye skattelov, er forståelsen av hjemmehørendeavviket omtalt. Disse uttalelsene synes å bygge på en annen forståelse enn den jeg har redegjort for ovenfor. I kommentarene til § 2-2 uttales det således:

”Det foreligger lite rettspraksis som direkte bidrar til å fastslå hva det vil si at et selskap er hjemmehørende i Norge. Visse sider av begrepets rettslige innhold er imidlertid relativt godt klarlagt gjennom ligningspraksis, administrative uttalelser og allmenn oppfatning i juridisk teori, der en blant annet har trukket paralleller fra skatteloven §20 første ledd om skattested i Norge for selskaper og innretninger som

⁴⁴ Høyesterett viste til Ot.prp.nr.16 (1991-92) og Magnus Aarbakke, Skatt på inntekt, Del 1, 1973 side 64-66.

⁴⁵ Rt. 2002 s. 1149.

er egne skattesubjekter. Det anses å være en utbredt rettsoppfatning at det ved vurderingen av om et utenlandsk registrert selskap skal anses hjemmehørende i Norge, skal det tas utgangspunkt i selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge. I grensetilfellene legges det avgjørende vekt på om selskapets virkelige ledelse, det vil si ledelse på styrenivå, finner sted i Norge.”⁴⁶

Denne uttalelsen fremstår uklar for meg, og reiser flere problemstillinger. Den første del av det siterte synes å gi, med hensyn til rettskildene det vises til, uttrykk for en sammenfallende forståelse av rettsstilstanden som den det er redegjort for ovenfor i avhandlingens punkt 3.2. Det er imidlertid vanskelig å se hvordan de kildene det her vises til kan gi grunnlag for den slutning departementet gjør vedrørende selskaper registrert i utlandet. Den naturlige forståelsen av uttalelsen er at hjemmehørende vurderingen er ulik avhengig av om selskapet er registrert i Norge eller i utlandet. En slik forståelse kan vanskelig leses ut fra de rettskilder som foreligger. Finansdepartementet har imidlertid i en uttalelse i 1998 gitt uttrykk for at hjemmehørende vurderingen er en annen når selskapet er stiftet i Norge enn når det er stiftet i utlandet.⁴⁷ Denne uttalelsen synes å være basert, blant annet på det siterte avsnitt fra Ot.prp. nr. 86 (1997-98). Problemstillingen knyttet til registreringslandets betydning ved hjemmehørende vurderingen vil derfor bli nærmere drøftet nedenfor, i avhandlingens punkt 3.4.3, hvor Finansdepartementets uttalelse behandles nærmere.

Videre hevdes det i det siterte fra Ot.prp. nr. 86 (1997-98) at det ved hjemmehørende vurderingen skal tas utgangspunkt i selskapets *reelle tilknytningsforhold* til Norge. Et slikt syn kan heller ikke, etter min mening, leses av de rettskilder det vises til. Det eneste kriterium i henhold til disse må være stedet for selskapets *faktiske ledelse*. Det nærmere innholdet av begrepet selskapets *reelle tilknytningsforhold* er heller ikke nærmere presisert, og kan tenkes å referere til alle sider av et selskaps virksomhet. Hvilken plass

⁴⁶ Ot.prp. nr. 86 (1997-98) Til § 2-2 Selskap mv hjemmehørende i riket, s. 33.

⁴⁷ Utv. 1998 s. 848.

selskapets *faktiske ledelse* har i denne tilknytningsvurderingen fremgår ikke. Det legges riktignok til grunn at det i grensetilfeller vil være avgjørende hvor den *virkelige ledelse* finner sted. Uttalelsen kan derfor forstås, slik jeg ser det, dit hen at det ikke kan utelukkes at et utenlandsk registrert selskap kan måtte anses hjemmehørende i Norge selv om ledelsen på styrenivå finner sted i utlandet. Ledelsesbegrepet er i uttalelsen begrenset til å omfatte kun ledelse på styrenivå. Således synes ledelsesbegrepet slik det er formulert i det siterte, snevrere enn det som ble lagt til grunn i Ot.prp. nr. 16 (1991-92), hvor daglig ledelse og styreledelse ble ansett som likestilte i hjemmehørende vurderingen.

Som nevnt ovenfor i avhandlingens punkt 1.4.2 var det ved vedtagelsen av den nye skattelov ikke ment å gjøres noen materielle endringer i hjemstedsbestemmelsen. Dette i sammenheng med de rettskilder som er lagt til grunn i uttalelsen taler, etter min mening, for at man ikke bør legge for stor vekt på det ordvalget som er gjort, og at det må forutsettes at også etter denne uttalelsen er selskapets *faktiske ledelse* som er kriteriet for hjemstedsvurderingen

3.3.1 Noen betraktninger om utelattelsen av daglig drift som kriterium i hjemmehørende vurderingen

Som det fremgår av redegjørelsen ovenfor synes hjemmehørendevilkåret å ha blitt tolket noe mer snevert i Ot.prp. nr. 86 (1997-98) enn det har blitt gjort i tidligere rettskilder, ved at man har utelatt den daglige ledelse i vurderingen.

Det er vanskelig å spekulere i årsaken til denne utviklingen, men det er tenkelig at dette må sees på bakgrunn av endringer i skattereglene for rederinæringen. Nærmere bestemt rettsutviklingen knyttet til utenlandske selskaper som setter skip under norsk bestyrelse, såkalt management. Norsk management av utenlandske skip er ønskelig for norsk næringsliv, da dette tiltrekker seg utenlandske investorer og kapital. Slik management av utenlandske skip ville imidlertid før lovendringer i 1992 kunne lede til begrenset skatteplikt

etter sktl. 1911 §15 første ledd bokstav c, da dette ville kunne være å anse som bestyrelse.⁴⁸ Den begrensede skatteplikten ble imidlertid lempet i sktl. 1911 § 23 tredje ledd, dersom vilkårene for dette var tilstede. Bestemmelsen var imidlertid så komplisert og uklar at den førte til at utenlandske investorer vegret seg for å inngå management-avtaler med norske rederier i frykt for å risikere skatteplikt til Norge. Ved vedtakelsen av nytt andre og tredje ledd i § 23 i 1992 ble imidlertid skattefritaksregelen gjort klarere, og skattefritaket ble gjort absolutt:

”Departementets forslag medfører at en utlending kan sette fartøy under norsk drift uten å regne med norsk beskatning av driftsinntektene. Dette vil gjelde uavhengig av hvor fartøyet er registrert og uten hensyn til hvor vidtgående fullmakter som er gitt til det norske driftsselskapet.”⁴⁹

Denne lovendringen medførte at utenlandske selskaper kunne sette skip under norsk management uten å risikere begrenset skatteplikt til Norge, selv om skipene ble bestyrt herfra. Etter dette vil det avgjørende for om skatteplikt inntreffer for disse, være om selskapet som sådant kan anses hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 første ledd:

”Den foreslåtte regelen innebærer først og fremst at det innenfor dens virkeområde ikke blir nødvendig å foreta en vurdering av skatteplikten etter § 15 første ledd c. Utenfor virkeområdet for den foreslåtte regelen må en falle tilbake på en vurdering etter § 15.”⁵⁰

Når forholdet til den begrensede skatteplikt med dette var klarlagt for management-tilfellene, ble altså forholdet til den alminnelige skatteplikt aktualisert. Således kan det

⁴⁸ Se punkt 3.2.2.1 i avhandlingen.

⁴⁹ Ot.prp. nr. 16 (1991-92) Punkt 1.2.6 Skatteregler for utenlandsk eide fartøy under norsk drift, s. 11-12.

⁵⁰ Ot.prp.nr. 16 (1991-92) Punkt 7.5 Forslag til nye regler, s. 96.

tenkes at årsaken til at styrebeslutninger er gitt en mer sentral plass i hjemmehørende vurderingen etter Ot.prp. nr. 86 (1997-98) kan være uttrykk for et ønske om å distansere seg fra daglig ledelse som kriterium for alminnelig skatteplikt, for på den måten å sikre seg at utenlandske selskaper med skip under norsk management ikke blir skattepliktige til Norge.

3.4 Uttalelse gitt av Finansdepartementet i 1998

3.4.1 Innledning

Utdraget ovenfor fra Ot.prp. nr. 86 (1997-98) synes å være det sentrale grunnlaget for synspunkter gitt i en uttalelse av Finansdepartementet i 1998, og Finansdepartementets uttalelse må sees i sammenheng med det som fremkommer i forarbeidene. Utdraget fra nevnte forarbeid ovenfor er også gjengitt i sin helhet i Finansdepartementets uttalelse.

I et brev av 7. Mai 1998 til et advokatfirma, uttaler Finansdepartementet seg på generelt grunnlag om forståelsen av hjemmehørende begrepet i forbindelse med at et norsk registrert ASA flytter styrefunksjon og den administrative ledelse til utlandet.⁵¹

Det legges her til grunn at hjemmehørende vurderingen er ulik avhengig av om selskapet er registrert og stiftet i Norge eller i utlandet. Finansdepartementet konstaterer innledningsvis i sin uttalelse at vurderingen av om et utenlandsk registrert selskap er å anse som hjemmehørende i riket må bero på selskapets *reelle tilknytningsforhold* til Norge, i grensetilfeller vil styreledelse være avgjørende. Dette er sammenfallende med det syn som legges til grunn i Ot.prp. nr. 86 (1997-98). Til støtte for dette vises det til en annen uttalelse gitt av departementet i 1995, og Ot.prp. nr. 16 (1991-92) s. 63. Begge disse kildene gir angivelse av at det er lokaliseringen av den faktiske ledelse som er eneste kriterium i hjemmehørende vurderingen. I 1995-uttalelsen legges det således til grunn at:

⁵¹ Utv.1998 s. 848.

”Departementet antar at et aksjeselskap må anses hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge.”⁵²

Når et selskap er stiftet og registrert i henhold til norsk lovgivning, men har flyttet styreledelse og drift til utlandet, må det imidlertid etter Finansdepartementets mening legges en annen vurdering til grunn for om selskapet er hjemmehørende i Norge. En helhetsvurdering som må bero på:

”...alle de konkrete tilknytningsforhold selskapet har til Norge.”

3.4.2 Finansdepartementets tilknytningsvurdering for selskap stiftet og registrert i Norge

Departementet gir i sin uttalelse eksempler på en rekke momenter de mener vil være av betydning i vurderingen av om et norsk registrert selskap skal anses hjemmehørende i Norge. Registreringen alene vil ikke være avgjørende, men av sammenhengen fremgår det at denne vil være av betydning. Videre nevnes stedet for avholdelse av styremøter, lokalisering av hovedadministrasjon, daglig ledelse, funksjonsfordeling av organer mellom Norge og utlandet, samt hvor generalforsamlingsmøtene holdes, som relevante faktorer. I tillegg fremhever Finansdepartementet at det bør legges særlig vekt på om selskapet etter styreutflytting med videre fortsatt må anses å være underlagt norsk aksjelovgivning.

De her nevnte uttalelser har blitt, til dels, kraftig kritisert i juridisk teori. Geir Peter Hole uttaler i sin artikkel ”Skattemessig emigrasjon av aksjeselskaper” at rettskildene ikke gir grunnlag for den helhetsvurderingen Finansdepartementet legger opp til sin uttalelse.⁵³ Hole finner støtte i rettspraksis, langvarig og ensartet fremstilling i juridisk teori, ligningspraksis samt forarbeider, når han argumenterer for at det er kun et enkelt

⁵² Utv. 1995 s. 481.

⁵³ Hole (2000) s. 18-36.

avgrenset kriterium som er relevant ved vurderingen, uavhengig om selskapet er stiftet i Norge eller i utlandet:

”...nemlig om selskapet kan anses å ha sin faktiske ledelse (normalt på styrenivå) i Norge.”

Det er vanskelig å si seg uenig i Holes betraktninger. En så bred vurdering som Finansdepartementet her tar til orde for er det vanskelig å se grunnlag for. Det må anses klart av de foreliggende rettskilder at registreringsland ikke er av relevans i hjemmehørende vurderingen. At generalforsamlingsmøter skal ilegges vekt synes for meg også å bygge på en uriktig oppfatning. Aarbakke avviste at generalforsamlingens beslutninger var et moment av betydning i hjemmehørende vurderingen.⁵⁴ Så vidt jeg kan se har det ikke blitt reist tvil om riktigheten av Aarbakkens syn i andre rettskilder.

I en normalsituasjon vil nok registreringsland og stedet for generalforsamlingens møter samsvare med selskapets skattemessige bosted, men som Hole skriver i sin artikkel kan momenter som dette være til hjelp for å presumere stedet for selskapets ledelse, men de kan ikke være likestilte som momenter i den faktiske vurderingen.

3.4.2.1 Særlig om forholdet til aksjelovgivningen

Finansdepartementet antar som nevnt at det ved den skisserte helhetsvurderingen må legges særlig vekt på om selskapet etter utflytting fortsatt er å anse som underlagt norsk aksjelovgivning, og uttaler om dette:

”I prinsippet kan en se dette selskapsrettslige tema atskilt fra det skatterettslige tema ’i riket hjemmehørende’. I praksis vil kriteriene for de to temaer bli temmelig sammenfallende. Finansdepartementet antar således at den praktiske konklusjon i saker på dette område vil være at enten er selskapet fortsatt norsk i relasjon til både

⁵⁴ Aarbakke (1990) s. 392.

aksjelovgivningen og skattelovgivningen, eller så er det utenlandsk i begge relasjoner.”

Med støtte i en uttalelse fra Justisdepartementets lovavdeling, legges det videre til grunn at dersom selskapet etter utflyttingen ikke er norsk i relasjon til aksjelovgivningen, foreligger det plikt til å likvidere selskapet med påfølgende likvidasjonsbeskatning.⁵⁵ Dersom likvidasjon og oppløsning ikke gjennomføres, hevder Finansdepartementet at dette er grunnlag for å gjennomføre likvidasjonsbeskatning ut fra gjennomskjæringsbetraktninger.

Finansdepartementets uttalelser reiser en rekke problemstillinger. For det første må det klarlegges hva som skal til for at et selskap er undergitt norsk aksjelovgivning, og om vilkårene her er sammenfallende med hjemmehørende vilkåret etter skatteloven, slik Finansdepartementet synes å legge til grunn. Dernest er det uklart hvilken anledning det er til å tolke det skatterettslige hjemstedsvilkåret i lys av det selskapsrettlige. Det kan også stilles spørsmål ved riktigheten av at konsekvensen av selskapsrettslig utflytting er oppløsning med påfølgende likvidasjonsbeskatning. Sistnevnte problemstilling vil ikke bli drøftet nærmere, da de skattemessige konsekvensene av at et selskap flytter ut av norsk beskatningsområde faller utenfor avhandlingens tema.

For at et selskap skal være underlagt norsk aksjelovgivning, må selskapet etter foretaksregisterloven § 1-2 ha sitt hovedkontor i Norge.⁵⁶ Slike foretak er registreringspliktige etter § 2-1. I tillegg til dette skal vedtektene angi den kommune i riket hvor selskapet skal ha sitt forretningskontor etter asl/asal § 2-2. Det nærmere innholdet av disse reglene hefter det noe uklarhet ved. I juridisk teori fremholdes det at det er usikkert om vurderingen skal baseres på stedet for hovedsete eller stedet for registrering, og også

⁵⁵ Denne uttalelsen er visstnok ikke publisert, men delvis gjengitt i Hole (2000) s. 31.

⁵⁶ Lov om registrering av foretak (foretaksregisterloven) av 21. juni 1985 nr. 78

det nærmere innholdet av begrepet hovedsete.⁵⁷ Selv om det avgjørende i så henseende viser seg å være selskapets hovedsete, vil det allikevel mest sannsynlig ikke være sammenfallende med det skatterettslige hjemstedbegrepet.⁵⁸ Denne problemstillingen vil ikke bli drøftet videre i avhandlingen, da den er for omfattende og er faller utenfor kjernen av avhandlingens tema.

Hva gjelder anledningen til å anvende aksjelovgivningen i relasjon til skatterettslige problemstillinger, er det klart at det er et tett samspill mellom de to regelsettene. Dette kan illustreres ved at skatteloven i mange tilfeller oppstiller som vilkår at selskapslovgivningens bestemmelser må være fulgt for at en skattemessig gunstig posisjon skal kunne oppnås. To eksempler på dette er lovlighetskravet i forbindelse med utdeling av utbytte fra aksjeselskap, og vilkåret om at aksjelovgivningens regler om fisjon og fusjon må være fulgt for at skattemessig kontinuitet skal kunne oppnås.⁵⁹ I disse tilfellene fremgår tilknytningen til aksjelovgivningen uttrykkelig av bestemmelsene i skatteloven. For hjemstedsvurderingen kan det derimot ikke leses av lovteksten at det er ment å være noen nærmere sammenheng mellom det selskapsrettslige og skatterettslige begrepet. Og jeg må si meg enig i Holes betraktning:

”Selv om aksjelovgivningen ligger nærmere skattelovgivningen enn mange andre rettsområder, kan det heller ikke her gjelde noen alminnelig regel om at skatteretten skal utlede spesifikke vilkår fra denne lovgivningen.”⁶⁰

Hensynene bak hjemstedsbestemmelsene taler også imot en uniform forståelse av begrepene, slik jeg ser det. Det skattemessige hjemstedsbegrepet må, som det fremgår

⁵⁷ Se f.eks. Mads H. Andenæs (2006) s. 697, *Aksjeloven og allmennaksjeloven. Kommentartutgave* (2004) s. 69.

⁵⁸ Zimmer (2010)b s. 354-355.

⁵⁹ Sktl. §§ 10-12 første ledd 2. punktum og 11-1 andre ledd.

⁶⁰ Hole (2000) s. 25

ovenfor, ha som sitt formål å stadfeste at et selskap har en slik grad av reell tilknytning til Norge at alminnelig skatteplikt skal statueres. Det selskapsrettslige hjemstedsbegrepet, i særdeleshet forretningskontorbestemmelsen i asl/asal § 2-2, må sees på bakgrunn av et behov for å gjøre det mulig for andre å komme i kontakt med selskapet. Dette er lagt til grunn i Rt. 1991 s. 943 hvor Høyesterett uttaler om nevnte bestemmelse:

”Slik jeg ser det må bestemmelsen i aksjeloven § 2-2 første ledd nr. 2 - sett i sammenheng med kravet om offentlig registrering - først og fremst søke sin begrunnelse i behovet for å gjøre selskapet tilgjengelig, for aksjonærene, for andre private interesser og for offentlige myndigheter. Disse må vite i hvilken kommune det er etablert et kontor hvor de kan henvende seg for å ivareta sine interesser overfor selskapet.”

Eckhoff og Knudsen, har med bakgrunn i, blant annet, denne dommen således lagt til grunn at flytting av ledelsesfunksjoner ikke er i strid med aksjelovgivningen, forutsatt at det på selskapets forretningskontor i Norge er en betjening som tilfredsstiller kravene etter Rt. 1991 s. 943.⁶¹

Hole legger i sin artikkel til grunn at den tidligere praksis med gjennomskjæringsligning av aksjeselskaper som selskapsrettslig har vært hjemmehørende i utlandet illustrerer at:

”...skattemyndighetene i liten grad har følt seg bundet av hvorvidt formelle krav i norsk selskapslovgivning har vært oppfylt.”

Til ytterlige støtte for at det ikke er en slik sammenheng mellom det selskapsrettslige og skatterettslige hjemstedsbegrepet som Finansdepartementet legger til grunn, viser Hole til Rt. 1999 s. 946 (ABB-dommen), hvor Høyesterett uttaler:

⁶¹ Eckhoff og Knudsen (2000) s. 151-152.

” Etter min mening forutsetter ikke skatteloven § 32 at det har skjedd en selskapsrettslig oppløsning. Spørsmålet er - slik jeg ser det - om selskapet ble oppløst i skatterettslig forstand. Bestemmelsen er en skatterettslig regel, og det sentrale formålet er å hindre at skatteinnkrevingen blir gjort illusorisk.”

Av dette må det følge at selv om det er et tett samspill mellom aksjelovgivningen og skattelovgivningen, slik også Hole gjør greie for i sin artikkel, synes Finansdepartementet å ha strukket denne tilknytningen for langt i sin uttalelse. Det er således vanskelig å se at rettskildene på området gir grunnlag for den slutning departementet her gjør. Den kritikken Hole har fremsatt synes å ha fått tilslutning i den øvrige juridiske litteratur.⁶² Zimmer har således lagt til grunn at:

”Det kan meget vel tenkes at selskapet anses utflyttet skatterettslig, men ikke selskapsrettslig...”⁶³

3.4.3 Ulik vurdering basert på registreringsland?

Finansdepartementet fremholder i sin uttalelse at de rettskilder som danner grunnlag for rettsoppfatningen på området ikke gir foranledning til å vurdere situasjonen at et selskap som er stiftet og registrert i henhold til norsk lovgivning, har sin ledelse og drift i utlandet. Til støtte for dette standpunktet viser Finansdepartementet kun til en uttalelse gitt forarbeidene:

”For aksjeselskaper og lignende selskaper vil skatteplikten generelt opphøre ved likvidasjon eller oppløsning på annen måte. Selskapet er da ikke lenger eget skattesubjekt. Aksjeselskapers skatteplikt til Norge kan også opphøre dersom den faktisk ledelse flyttes utenfor norsk beskatningsområde.”⁶⁴

⁶² Se f.eks. Zimmer (2010)b s. 352 og Legaard (2001) s. 938.

⁶³ Zimmer (2010)b s. 354.

⁶⁴ Ot.prp. nr. 16 (1991-92) Punkt 5.4.2.1 Opphør av skatteplikt til Norge, s. 63.

Finansdepartementet fremholder at forbeholdet *kan* i formuleringen må forstås dit hen at flytting av den faktisk ledelse alene ikke automatisk fører til skattemessig utflytting. Dette synes etter min mening å være et svakt argument. Slik jeg ser det er ikke *kan* et forbehold slik Finansdepartementet tar til orde for. Av sammenhengen i det siterte forarbeid må det være klart at flytting av den faktisk ledelse utenfor norsk beskatningsområde, automatisk vil føre til at selskapet ikke lenger kan være å anse som skattemessig hjemmehørende i Norge. Dersom man følger Finansdepartementets resonnement må man nødvendigvis komme til at det heller ikke er sikkert at et utenlandsk stiftet selskap som har sin faktiske ledelse i Norge er å anse som hjemmehørende i riket:

”Et selskap med reell virksomhet *kan* måtte regnes som hjemmehørende i Norge selv om selskapet er registrert i et annet land og etter selskapets vedtekter har sitt kontor der. Det vil være tilfelle når virksomheten ikke ledes fra utlandet, men fra Norge...”⁶⁵(min utheving)

I aksjelovgivningen er det ikke gitt en konkret bestemmelse om bortfall av alminnelig skatteplikt for selskaper, slik tilfellet er for fysiske personer.⁶⁶ Sktl. § 2-2 regulerer heller ikke dette forholdet, da denne kun statuerer alminnelig skatteplikt for nærmere angitte selskaper som er å anse som selvstendige skattesubjekt, og er ”hjemmehørende” i Norge. Bestemmelsen er altså ikke en dynamisk regel som regulerer når skatteplikt oppstår eller opphører. Loven gir således ingen anvisning på at det er noen ulikhet i vurderingen avhengig av om selskapet er registrert i Norge eller i utlandet. Etter min mening må det følge av dette at registreringsland ikke er av relevans i hjemmehørendeavurderingen. Det eneste moment av betydning, uavhengig av om selskapet er registrert i Norge eller i utlandet, må være om selskapets ledelse utøves i Norge.

⁶⁵ Ot.prp. nr. 16 (1991-92) Punkt 6.2 Gjeldende rett, s. 67.

⁶⁶ Sktl. § 2-1 første ledd.

Så vidt jeg kan se er det ikke gjort et lignende skille som Finansdepartementet her tar til orde for i andre rettskilder tidligere. Det foreligger heller ingen høyesterettspraksis som omhandler konsekvensen av at et norsk registrert selskap flytter sentrale ledelsesfunksjoner, eller andre deler av virksomheten, ut av landet.⁶⁷ Det kan se ut til, slik Finansdepartementet fremholder, at rettskildene på området i stor grad omtaler tilfeller der et selskap registrert i utlandet har en så sterk grad av tilknytning til Norge at det er å anse som hjemmehørende her. Jeg mener allikevel at det er vanskelig å se at dette skal kunne tas til inntekt for at hjemmehørende vurderingen er ulik avhengig av om selskapet er registrert i Norge eller i utlandet. Slik jeg ser det, må dette sees på som en naturlig konsekvens av at det i det praktiske liv har vist seg mer aktuelt at selskaper registrert i typiske lavskatteland, har en så tett materiell tilknytning til Norge at skatteplikt bør statueres, enn det motsatte tilfellet.

3.4.4 Konklusjon vedrørende Finansdepartementets uttalelse

Som det har fremgått i redegjørelsen ovenfor er det vanskelig å finne støtte i øvrige rettskilder for den tolkning av hjemmehørende begrepet Finansdepartementet legger til grunn i 1998-uttalelsen.

For meg synes det nærliggende å anta at den forståelse av hjemmehørendevilkåret Finansdepartementet legger til grunn i 1998-uttalelsen er et resultat av at man har observert at det norske skattefundamentet svekkes ved at stadig flere selskaper flytter ledelse og virksomhet ut av norsk beskatningsområde. Ved å legge en bredere vurdering til grunn, som omfatter langt mer enn den faktiske ledelse, vil man muligens i større grad kunne å demme opp for en slik utvikling. Om departementets syn på forholdet mellom det aksjerettslige og skatterettslige hjemstedsbegrepet uttaler Zimmer:

⁶⁷ *Norsk internasjonal skatterett* s. 177.

”Man får unektelig inntrykk av at denne nyorienteringen har til formål å forebygge at selskapet skal anses utflyttet skatterettslig, men fortsatt være underlagt norsk selskapslovgivning, slik at plikt til selskapsrettslig likvidasjon ikke inntreffer.”⁶⁸

Av de øvrige rettskildene på området fremgår det ikke at Finansdepartementet har gitt andre uttalelser med samme innhold. I en uttalelse fra 2006 omtales imidlertid den skatterettslige hjemstedsbestemmelsen kort.⁶⁹ Uttalelsen gjelder forståelsen av hjemmehørende vilkåret etter sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav b til d, som ikke har sammenfallende innhold som sktl. § 2-2, men må forstås på samme måte som hjemmehørende som vilkår for NOKUS-beskatning.⁷⁰ I en kort sidebemerkning uttales det allikevel om hjemmehørende vilkåret i sktl. § 2-2:

”For å avgjøre hva som skal til for å anse selskapet som hjemmehørende i Norge, må det foretas en konkret vurdering hvor man blant annet tar i betraktning hvor selskapets ledelse og drift utøves, både formelt og reelt.”

Tatt i betraktning at dette er en sidebemerkning, og at formuleringen derfor muligens ikke er særlig veloverveid, er det vanskelig å trekke bastante slutninger av den. Uttalelsen indikerer allikevel at Finansdepartementet også her tolker hjemstedsbestemmelsen bredere enn det som følger av de øvrige rettskilder, en vurdering som ikke begrenser seg til en vurdering av hvor styreledelsen utøves.

Som tidligere nevnt har det i praksis vist seg at domstolene legger begrenset vekt på uttalelser fra sentrale skattemyndigheter. Synspunktene som kommer til uttrykk i uttalelsen er imidlertid blitt inntatt, i nesten identiske ordelag, i Lignings-ABC fra og med 1998, og er

⁶⁸ Zimmer (2009)a s. 321.

⁶⁹ Utv. 2006 s. 485.

⁷⁰ Se avhandlingens punkt 2.3 om ”hjemmehørende” som vilkår for NOKUS-beskatning.

å finne også i utgaven for 2010/2011.⁷¹ En konsekvens av dette er at Finansdepartementets forståelse av hjemmehørende vilkåret gjennom ligningsforvaltningen, på sikt, kan danne grunnlag for ligningspraksis.⁷²

3.4.5 Forsøk på en kort sammenfatning av rettstilstanden

Sammenfatningsvis må det legges til grunn at rettstilstanden på området enda ikke er avklart i alle henseende. Enkelte sider av hjemmehørende vilkårets innhold må allikevel anses som sikkert.

Det kan etter min mening, i lys av Rt. 2002 s.1144, ikke være tvilsomt at det kun er ett kriterium av relevans for å fastslå skattemessig hjemsted for selskaper i Norge, nemlig om den faktiske ledelse foregår i Norge. Et slikt syn må legges til grunn uavhengig av selskapets registrerings- eller stiftelsesland. Det kan således ikke være anledning til å foreta en bredere vurdering basert på selskapets generelle tilknytningsforhold til Norge, slik det har vært tatt til orde for i enkelte rettskilder.

Det nærmere innholdet av begrepet *faktisk ledelse* hefter det imidlertid noe mer usikkerhet ved. I rettskildene knyttet til hjemmehørende vilkåret etter sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b, synes det klart at *faktisk ledelse* refererer til både stedet for styreledelse og daglig ledelse. Således synes de tidligere siterte uttalelser fra Ot.prp. nr. 16 (1991-92) å tegne et godt bilde av rettstilstanden. Slik jeg ser det har imidlertid rettstilstanden blitt noe mer uklar etter uttalelser gitt i forbindelse med, og etter, vedtakelsen av den nye skattelov i 1999, da særlig Finansdepartementets uttalelse i 1998. Det kan således stilles spørsmål ved den daglige ledelses rolle i hjemmehørendevurderingen. Høyesteretts uttalelser i Rt. 2002 s. 1144 kan indikere at også Høyesterett anser styreledelse som det sentrale i begrepet *faktisk ledelse*. Etter min mening kan imidlertid ikke Rt. 2002 s. 1444 sies å gi et klart svar på

⁷¹ Lignings-ABC 2010/2011 Utland- allment om en person bosatt/et selskap er hjemmehørende i Norge eller utlandet pkt. 3.1.1.

⁷² Se avhandlingens punkt 1.3.3 om ligningspraksis rettskildemessige vekt og betydning.

hvordan rettstilstanden er. Således kan det ikke utelukkes at også andre ledelsesfunksjoner enn styreledelse, nærmere bestemt den daglige ledelse, kan være av relevans i hjemmehørende vurderingen.

4 Hva er ledelse på styrenivå?

4.1 Innledning

Selv om rettstilstanden på området, etter min mening, ikke er avklart, vil det i den videre drøftelse legges til grunn at det sentrale innhold av ”hjemmehørende” slik dette fremgår av sktl. § 2-2 første ledd er ledelse på styrenivå.

Ved å la stedet for ledelse på styrenivå være det avgjørende ved vurderingen av om et selskap er hjemmehørende i Norge avfødes nye spørsmål. Innledningsvis må man avgjøre hvilke beslutninger ledelse på styrenivå refererer til. Dernest hvordan man nærmere skal fastslå hvor disse beslutningene faktisk treffes.

4.2 Styreledelse i aksjelovgivningen

4.2.1 Innledning

Utgangspunktet for hva som er å anse som ledelse på styrenivå i relasjon til det skatterettslige hjemmehørendevilkåret må være norsk aksjelovgivning, og dens angivelse av styrets kompetanse. Styre er et aksjerettslig begrep, og det må legges til grunn at ledelse på styrenivå i relasjon til det skatterettslige hjemstedvilkåret refererer til den ansvarsfordeling som fremgår av aksjelovgivningen. Dette er også forutsatt i ligningspraksis:

”Utgangspunktet er hvilke beslutninger som etter aksjeloven skal fattes av styret.”⁷³

4.2.2 Kort om ledelse og kompetansefordelingen i aksjeselskaper

Organene som utøver ledelse i selskaper, slik det fremgår av aksjelovgivningen, er styret, daglig leder, og for selskaper som har slik, bedriftsforsamling. Generalforsamlingen omfattes ikke av ledelsesbegrepet etter lovenes inndeling. Årsaken til dette er at generalforsamlingen ikke er å anse som et forvaltningsorgan, og skal i prinsippet ikke lede eller forvalte selskapet. I praksis utøver allikevel generalforsamlingen betydelig påvirkning på selskapets ledelse og forvaltning. I den følgende fremstillingen vil jeg derfor benytte et videre ledelsesbegrep, som også omfatter generalforsamlingen, selv om dette ikke er i samsvar med lovenes inndeling. Hvordan ledelsesfunksjonene nærmere er delt mellom disse organene beror dels på preceptorisk lovgivning, og dels på hvordan selskapet selv velger å fordele ledelsesfunksjonene, gjennom i hovedsak selskapets vedtekter.

Styret er et aksjeselskaps høyeste forvaltningsorgan, og forvaltningen av selskapet hører under styret etter asl/asal § 6-12 første ledd. Som aksjeselskapers overordnede forvaltningsorgan er styret gitt vidtgående kompetanse og ansvar i aksjelovgivningen og spesiallovgivningen. De sentrale bestemmelser er asl/asal §§ 6-12 og 6-13 med overskriftene *Forvaltning av selskapet* og *Styrets tilsynsansvar*. Om det nærmere innholdet av forvaltning siterer jeg Andenæs:

”Uttrykket ’forvaltning’ omfatter i utgangspunktet hele selskapets virksomhet, både driften av selskapets forretninger og enhver annen aktivitet for selskapet.”⁷⁴

Forvaltningen omfatter således i praksis all ledelse av selskapet. Utover særlige regler som tillegger styret kompetanse avgrenses kompetansen mot de øvrige selskapsorganer ved

⁷³ 1995-505OLN gjengitt i Almvik (2006) s. 31.

⁷⁴ Mads H. Andenæs (2006) s. 378.

positive bestemmelser om dette. Således har styret i praksis en ”restkompetanse”.⁷⁵ Når myndigheten ikke uttrykkelig tilligger andre selskapsorganer, forstås den av styret.

Oppad er styrets kompetanse avgrenset mot generalforsamlingens. Dette skillet går ved positive bestemmelser om generalforsamlingens myndighet. Eksempler på beslutninger som tilligger generalforsamlingen å fatte, er vedtak om utbytte og vedtakelse av årsregnskap og årsberetning etter henholdsvis asl. § 5-5 (asal. § 5-6). Skillet mellom styrets og generalforsamlingens myndighet er forholdsvis klart, og slik jeg ser det vil det sjeldent oppstå tvil om en konkret beslutning tilligger styret eller generalforsamlingen å fatte etter aksjelovgivningen. Som selskapets øverste organ har generalforsamlingen en generell instruksjons- og omgjøringsmyndighet ovenfor styret og eventuelle andre selskapsorganer.⁷⁶ Generalforsamlingen kan med andre ord omgjøre enhver beslutning fattet av styret, treffe beslutningen selv samt instruere styret i forbindelse med enkeltbeslutninger, så fremt ikke annet er vedtektsbestemt.

Nedad er styrets myndighet avgrenset mot den daglige ledelse. Denne står for den daglige ledelse av selskapets virksomhet, og er etter asl/asal § 6-14 første ledd pålagt å følge de retningslinjer styret gir. Av dette følger for det første at styrets og daglig leders kompetanse overlappes. Grensen mellom de er angitt i asl/asal § 6-14 andre ledd:

”Den daglige ledelse omfatter ikke saker som etter selskapets forhold er av uvanlig art eller stor betydning.”

Saker om etter selskapets forhold er av uvanlig art eller stor betydning hører altså under styret, og kan ikke delegeres til den daglige ledelse.⁷⁷ Styret kan allikevel i enkeltsaker gi fullmakt til den daglige ledelse etter asl/asal § 6-14 tredje ledd, slik at daglig ledelse kan

⁷⁵ Woxholth (2007) s. 168.

⁷⁶ NOU-1996: 3 Punkt 13.4.2 Til §4-1 s. 127.

⁷⁷ *Aksjeloven og allmennaksjeloven. Kommentartutgave* (2004) s. 507.

avgjøre saker som normalt tilligger styret å treffe. Dette gjelder imidlertid kun når styrets beslutning ikke kan avvendes uten vesentlig ulempe for selskapet. Av asl/asal § 6-14 første ledd følger det også at styret i kraft av sitt overordningsforhold ovenfor den daglige ledelse, har instruksjons- og omgjøringsrett ovenfor dennes beslutninger.

4.2.3 Kun avgjørelser truffet av styret?

Som det fremgår ovenfor er det gjennom aksjelovgivningen gitt betydelig anledning for generalforsamlingen, gjennom sin generelle instruksjons- og omgjøringsrett, å øve betydelig innflytelse på området for styrets avgjørelser. På den andre side har styret og daglig ledelse til dels overlappende kompetanse, og grensen mellom de to er ikke klar. Sett i sammenheng kan dette medføre at det vil kunne være vanskelig å identifisere hvilke beslutninger som tilligger styret etter aksjelovgivningen, og også hvem som i realiteten fattet disse. I aksjerettslig sammenheng er ikke dette nødvendigvis et problem, men ved vurderingen av hvor ledelse på styrenivå foregår ved fastsettelsen av det skattemessig bosted byr det på utfordringer.

Man må for det første stille spørsmål om det for hjemmehørende vurderingen er avgjørende om en beslutning er fattet av styret, eller om også de øvrige selskapsorganers beslutninger kan være av relevans, dersom disse beslutningene normalt tilligger styret etter aksjelovgivningen. Etter min mening leder en naturlig forståelse av doktrinen ”faktisk ledelse på styrenivå”, slik denne er formulert, til at det ikke er av relevans hvilket selskapsorgan det er som har fattet beslutningen, så lenge beslutningen er av en slik art at den er på ”styrenivå”.

Dette syn er også lagt til grunn i ligningspraksis. Overligningsnemda (OLN) bemerker i en uttalelse i 1995 at:

”..det ikke har noen betydning for vurderingen om beslutningene på styrenivå fattes av andre organer enn styret. Det avgjørende er hvor beslutninger som materielt sett er beslutninger på styrenivå fattes. Dersom beslutninger på styrenivå i realiteten

fattes av daglige leder, generalforsamlingen, forretningsfører eller andre, må det ses hen til hvor disse treffer sine beslutninger.”⁷⁸

Den samme forståelsen ble lagt til grunn av OLN i 1992.⁷⁹ Faktum i saken var at store deler av styrets kompetanse var overført til fullmektiger. Det ble fastslått at det som reelt sett var styrebeslutninger var blitt fattet av disse fullmektigene, og dette talte for at selskapet var hjemmehørende i det land hvor fullmektige tok disse beslutningene.

Etter dette anser jeg det klart at ”ledelse på styrenivå” refererer til de sentrale beslutninger som tilligger styret etter aksjelovgivningen, uavhengig av hvem som har truffet disse. En følge av at det er materiell styreledelse som legges til grunn, er at heller ikke alle beslutninger styret treffer er å anse som styrebeslutninger i relasjon til ledelse på styrenivå. Dette vil være tilfellet om styret faktisk treffer beslutninger som etter aksjeloven tilligger daglig ledelse eller generalforsamlingen å treffe.

Den videre problemstilling blir, etter dette, å fastslå hvilke beslutninger som etter aksjelovgivningen er tillagt styret å treffe, og hvilke av disse som er av relevans for hjemmehørende vurderingen. Videre må det trekkes en grense mot de øvrige selskapsorganer og den kompetanse som i aksjelovgivningen er gitt disse.

4.2.4 Styrets beslutninger

Etter asl/asal § 6-1 fremgår det at styret er et obligatorisk selskapsorgan i alle aksjeselskaper. Den nærmere sammensetningen av styret avhenger imidlertid av selskapets aksjekapital og organisering. For selskaper med aksjekapital mindre enn 3 millioner kroner kreves kun ett styremedlem, som da også er styreleder. I slike tilfeller vil det måtte det være dennes beslutninger alene, forutsatt at det er denne som fatter de reelle

⁷⁸ 1995-505OLN gjengitt i Almvik (2006) s. 35.

⁷⁹ Se 1992-310OLN omtalt i Almvik (2000) s. 31.

styrebeslutningene, som er avgjørende i hjemmehørende vurderingen. Dette synes å ha vært tilfellet i den tidligere omtalte Rt. 2002 s. 1144.

Som nevnt er de sentrale bestemmelser om styrets kompetanse og ansvar gitt i asl/asal §§ 6-12 og 6-13, og det må forutsettes at det er beslutninger etter disse bestemmelsene som er de sentrale i hjemmehørende vurderingen. Dette er også lagt til grunn i juridisk teori.⁸⁰

Asl/asal § 6-12 lister opp en rekke oppgaver vedrørende forvaltningen som tilligger styret. Det mest sentrale er at forvaltningen av selskapet hører under styret, slik det fremgår av bestemmelsens første ledd. Dette innebærer at styret har ansvar for den forretningsmessige siden av virksomheten så vel som selskapets saker i sin alminnelighet. Videre listes det opp en rekke konkrete oppgaver som tilligger styret, disse må sees på som en presisering av den kompetanse som gis styret i første ledd første punktum. Av disse følger det uttrykkelig at det påligger styret å sørge for forsvarlig organisering av virksomheten, fastsette planer og budsjetter. Videre plikter styret å holde seg orientert om selskapets økonomiske stilling og at regnskap, virksomhet og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll. Således vil det forhold at strategi- og organisasjonsplaner, årsplaner og budsjett er utarbeidet i Norge være momenter som taler for at selskapet er skattemessig hjemmehørende i Norge. Det nærmere innholdet av styrets forvaltningskompetanse belyses best ved å se det i sammenheng med avgrensning mot daglig leders kompetanse. Dette vil bli gjort i nedenfor i punkt 4.2.5.

Styrets tilsynsansvar er etter § 6-13 gir styret et ansvar for å se til at den øvrige forvaltningen av selskapet, i første rekke den daglige ledelse, foregår i henhold til lovverket og selskapets vedtekter. Om bakgrunnen for bestemmelsen uttales det i forarbeidene til aksjelovene:

⁸⁰ Se f.eks. *Skipsfartsbeskatning* (1998) s. 113 og Gjems-Onstad (2003) s. 1337.

”Bestemmelsen innebærer en lovfesting og presisering av styrets tilsynsansvar i forhold til den daglige ledelsen og selskapets virksomhet forøvrig. I selskaper med virksomhet av noe omfang vil tilsynsoppgavene være en viktig del av styrearbeidet og bør derfor fremgå uttrykkelig av loven.”⁸¹

Således vil omfanget av tilsynsplikten variere avhengig av selskapets størrelse og virksomhetens art.⁸² I praksis vil tilsynsansvaret ivaretas ved at styret fører kontroll med regnskapsrapporter, salgsrapporter og lignende.⁸³ Dette kan føre til at tilsynsansvaret sjeldent materialiserer seg i konkrete beslutninger, med mindre selskapet ikke ledes på en forsvarlig måte. I så tilfelle har styret plikt til å gripe inn med nødvendige instruksjoner.⁸⁴ For den skattemessige hjemmehørende vurderingen vil det kunne være et problem at styrets tilsynsansvar sjeldent materialiserer seg i konkrete beslutninger. Hvordan skattemyndighetene skal kunne påvise hvor tilsynsansvaret ivaretas når det ikke kommer til uttrykk ved beslutninger, er vanskelig å se.

I tillegg til de nevnte bestemmelsene inneholder aksjeloven en rekke spesialregler som tillegger styret kompetanse. Disse har karakter av å presisere eller utvide styrets forvaltningsoppgaver. Eksempler på slike er asl/asal § 6-2 om tilsettelse av daglig leder og § 4-16 om aksjeervert. Også i spesiallovgivningen er det gitt bestemmelser om styrets virke. Av ligningsloven § 4-5 nr. 3 fremgår det at for aksjeselskaper skal selvangivelse m.v. leveres av styret eller dets formann.⁸⁵ Videre er styret etter regnskapsloven § 3-5 første ledd pålagt å underskrive årsregnskap og årsberetning.⁸⁶

⁸¹ NOU: 1996 Punkt 13.5.2 til § 5-5 s. 138-139.

⁸² *Aksjeloven og allmennaksjeloven. Kommentartutgave* (2004) s. 500.

⁸³ Gulli (2005) s. 24.

⁸⁴ *Aksjeloven og allmennaksjeloven. Kommentartutgave* (2004) s. 500.

⁸⁵ Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr 24.

⁸⁶ Lov om årsregnskap mv (regnskapsloven) av 17. juli 1998 nr 56.

De nevnte spesialregler kan ikke delegeres til den øvrige forvaltning i større grad enn det som følger av bestemmelse selv.⁸⁷ Om beslutninger som er tillagt styret etter disse treffes i Norge, er dette derfor et moment som taler for at styreledelse foregår i Norge i hjemmehørende vurderingen.

4.2.5 Forholdet mellom styret og de øvrige selskapsorganer

Slik jeg ser det er skillet mellom den kompetanse gitt generalforsamlingen og styret etter aksjelovgivningen forholdsvis klart. I tilknytning til hjemmehørende vurderingen vil derfor problemstillingen som oftest være om beslutninger som normalt tilligger styret er truffet av generalforsamlingen. Dette vil måtte bero på en konkret bevisvurdering.

Kompetansefordelingen mellom styret og daglig leder er imidlertid mer uklar, og den videre fremstillingen vil konsentrere seg om dette.

Avgrensningen mellom styret og den daglige ledelse slik det fremgår av asl/asal §6-14 andre ledd angir ingen klar grense mellom de to selskapsorganene. Hvilke saker som anses å være av *uvanlig art* eller *stor betydning*, slik at de hører under styret, vil nødvendigvis måtte avgjøres etter en vurdering av den konkrete sak. Det er viktig å merke seg at denne vurderingen skal gjøres på bakgrunn av det konkrete selskaps virksomhet slik det fremgår av § 6-14 andre ledd, jamfør "...etter selskapets forhold." Det er av denne grunn vanskelig å si særlig generelt om grensen mellom organenes kompetanse, da dette må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle. Noen generelle betraktninger kan allikevel gjøres.

Hva som er saker av uvanlig art må vurderes ut fra selskapets vedtekter, og den virksomhetsbeskrivelse som er gjort i disse. Således vil for eksempel kjøp og salg av fast eiendom normalt måtte være å anse som saker av uvanlig art for det store flertall av selskaper. Dersom selskapet er et eiendomsselskap vil resultatet imidlertid kunne bli et annet.⁸⁸

⁸⁷ Mads H. Andenæs (2006) s. 382.

⁸⁸ Gulli (2005) s. 66.

Alternativet *stor betydning* synes i første rekke å vise til saker av stor økonomisk verdi, men beslutninger som binder selskapet over lengre tid må også antas å omfattes. Således vil en inngåelse av en langsiktig leiekontrakt normalt måtte anses som en sak av stor betydning. Forøvrig vil vurderingen under dette alternativet i stor grad avhenge av det konkrete selskapets størrelse og økonomi. For de store børsnoterte allmennaksjeselskapene vil den økonomiske terskelen for hva som er å anse som saker av stor betydning være vesentlig høyere enn tilfellet er for en mindre familiebedrift. Således vil investeringer i millionklassen for førstnevnte selskaper kunne være å anse som vanlig og rutinemessig, og derfor være innenfor den daglige leders myndighet. For de mindre selskaper vil slike disposisjoner imidlertid utvilsomt være av stor betydning. Eksempler på saker som normalt vil være å anse som av stor betydning er pantsettelse av betydelige driftsmidler og lignende, befraktningsavtaler og kjøp og salg av fast eiendom.

Et særlig forhold som kan komplisere identifiseringen av hvor styrebeslutninger fattes, er at styremedlemmer ofte også har andre verv i selskapet. Således er det for eksempel ingenting i veien for at daglig leder eller aksjonærer også er medlem av styret. I følge undersøkelser er daglig leder også styremedlem i over halvparten av Norges største bedrifter.⁸⁹ I slike tilfeller vil distinksjonen mellom styret og den daglige ledelse lett tilsløres, og det vil kunne være vanskelig å fastslå om en beslutning er fattet i egenskap av styremedlem eller daglig leder. Slik sammenblanding av roller vil kunne være særlig aktuelt i selskap av mindre størrelse. For selskaper som ikke er pålagt å ha daglig leder etter asl. § 6-2 vil normalt styreleder eller styret i fellesskap forestå den daglige ledelse. Prinsipielt skal ikke dette ha noen betydning for hjemmehørende vurderingen. Man forholder seg kun til hvor det som normalt er en styrebeslutning er truffet, ikke hvem som har truffet den. I praksis vil imidlertid slik rolleblanding kunne gi skattemyndighetene betydelig bevismessige utfordringer.

⁸⁹ Undersøkelse utført av JB Internationals, vist til i Gulli (2005) s. 114.

4.3 Hvor foregår styreledelsen?

4.3.1 Materiell styreledelse

Når man skal fastslå hvor styreledelsen finner sted kan man tenke seg å la det avgjørende være hvor styret fysisk oppholder seg. Kriterier som styremedlemmenes bosted ellers statsborgerskap kan således tenkes å være relevant. Stedet hvor styremøtene holdes bygger på en lignende betraktning. En annen mulig forståelse er at begrepet sikter til stedet hvor de materielle styrebeslutninger faktisk tas. Dette synes å være nærmest den forståelse Finansdepartementet har lagt til grunn i en uttalelse gitt til SFS i 1995:

”Departementet antar at et aksjeselskap må anses hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge.”⁹⁰

En slik forståelse må etter min mening følge naturlig av at man ved hjemmehørendeavurderingen søker å fastslå hvilken tilknytning det rettsforholdet et selskap er, har til Norge. Det er således ingen nødvendig sammenheng mellom hvor styremøtene holdes eller styremedlemmene oppholder seg, og stedet hvor den materielle styreledelse finner sted. I de fleste tilfeller vil nok disse være sammenfallende, men om medlemmene av styret faktisk har truffet en avgjørelse i Norge utenfor styremøte, for deretter å formelt vedta avgjørelsen i et styremøte i utlandet, vil styreledelsen i relasjon til hjemmehørendeavurderingen i den konkrete sak være å anse gjort i Norge.

4.3.2 Hvor foregår den materielle styreledelse?

Det problematiske med å la stedet for materiell styreledelse være avgjørende i hjemmehørendeavurderingen, er at det i praksis vil kunne være vanskelig og ressurskrevende for skattemyndighetene å stadfeste hvor denne finner sted.

⁹⁰ Utv. 1995 s. 481.

Av denne grunn vil man vil derfor, i mange tilfeller, være henvist til å måtte ta utgangspunkt i forhold som er fysisk konstaterbare. Det naturlige kriterium vil da være hvor styret i felleskap treffer sine beslutninger, altså hvor styremøtene holdes. Dette synes å være lagt til grunn i juridisk teori og ligningspraksis, hvor stedet for styremøter synes å ilegges stor vekt.⁹¹ Et slikt syn har gode grunner for seg. Det må forutsettes at de reelle styrebeslutningene i de fleste tilfeller faktisk blir fattet på styremøter.

I ligningspraksis er det også tatt til orde for at også styremedlemmenes bosted vil kunne være av betydning ved fastsettelsen av stedet for styrets ledelse, og at avgjørelsen vil måtte bero på en helhetsvurdering:

”Er minst halvparten av styremedlemmene bosatt i utlandet og styremøtene avholdes i utlandet, kan dette indikere at selskapet ikke er hjemmehørende i Norge. Den endelige avgjørelse av hvor et selskap skal anses hjemmehørende vil imidlertid bero på en helhetsvurdering av samtlige relevante momenter.”⁹²

En styresammensetning, som ovenfor, hvor halvparten av medlemmene er bosatt i utlandet og halvparten i Norge, er langt mer praktisk enn man kanskje antar. I joint venture og lignende samarbeidsformer synes slik organisering av styret å være det normale, da intensjonen nettopp er at partene skal være likestilte i samarbeidet.⁹³ I slike tilfeller legges det i ligningspraksis visstnok avgjørende vekt på om styreleder er bosatt i Norge eller i utlandet.⁹⁴

⁹¹ Se f.eks. 1995-618/619SFS, 1996-616/617/618SFS omtalt i Almvik (2000) s. 33, og Zimmer (2010)a s. 395.

⁹² Omtale av 1996-616/617/618SFS i Almvik (2000) s. 33.

⁹³ Gulli (2005) s. 87.

⁹⁴ Zimmer (2010)a s. 395.

I utgangspunktet synes en slik løsning å være hensiktsmessig. I aksjelovgivningen er styreleder gitt et særlig ansvar for styrets virke. Viktigst er kanskje at styreleder er ansvarlig for å initiere styrebehandling av saker som hører under styret etter asl/asal § 6-20 første ledd. I tillegg er møteleder, normalt styreleder, gitt dobbeltstemme i aksjelovgivningen når det foreligger stemmelikhet. Dette kan allikevel fravikes i vedtektene.⁹⁵

Det knytter seg imidlertid også flere svakheter til å la styreleders bosted være avgjørende i vurderingen av hvor styreledelsen foregår. Den mest fremtredende er det vil kunne være forholdsvis enkelt å manipulere. Et annet forhold som taler imot en slik praksis er at hensikten med delt styre, slik man ser i joint ventures og lignende samarbeidsformer, er nettopp at partene skal være likestilte. En følge av dette er at styrelederen i slike sammenslutninger ofte i realiteten ikke har noen kompetanse utover det de øvrige styremedlemmer har. For eksempel er det vanlig at man vedtektsfastsetter at styreleder ikke skal ha dobbeltstemme, slik at partene i sammenslutning står helt likestilt.⁹⁶ Når styreleder ikke lenger har særskilt kompetanse eller ansvar, er det vanskelig å se at dennes bosted skal ha særlig betydning.

Aksjelovgivningen gir også anledning til å vedtektsfeste at enkelte styremedlemmer skal ha vetorett. Hvilken betydning dette skal ha for hjemmehørende vurderingen ble vurdert av SFS i en uttalelse gitt i 1995.⁹⁷ SFS la til grunn at et selskap med fem styremedlemmer, hvorav to norske var gitt vetorett, allikevel ikke var hjemmehørende i Norge så lenge styremøtene faktisk ble holdt i utlandet.

⁹⁵ jf. asl/asal § 6-24 andre ledd.

⁹⁶ Gulli (2005) s. 87.

⁹⁷ 1995-618/619SFS omtalt Almvik (2000) s. 33.

4.3.3 Styremøte ved fysisk oppmøte

Etter den nå opphevede aksjelov av 1976 kunne styret i aksjeselskaper kun treffe beslutninger i møte hvor medlemmene var fysisk tilstede, altså styremøter.⁹⁸ Ved vedtakelsen av de nye aksjelovene i 1997 ble imidlertid kravet om fysisk tilstedeværelse ved styrebehandling fjernet. Styremøte ved fysisk oppmøte oppstilles fortsatt som lovens normaltilfelle etter asl/asal § 6-19 første ledd, men loven åpner for at også andre former for styrebehandling kan nyttes såfremt behandlingsformen er betryggende. Hva som skal anses som betryggende behandling fremgår hverken av lovteksten eller forarbeider, men må avgjøres konkret av styreleder og styremedlemmer i hvert enkelt tilfelle.⁹⁹ Årsaken til at vilkåret ikke er nærmere konkretisert i lov eller forarbeider er at man har ønsket et fleksibelt vilkår som også tar høyde for den fremtidige teknologiske utviklingen.¹⁰⁰

Aksjelovgivningen åpner således for styrebehandling ved sirkulasjon av dokumenter, så vel som muntlige behandlingsformer slik som telefon- eller videokonferanse.¹⁰¹ De eneste saker styret må fatte ved fysisk tilstedeværelse, altså styremøte, er årsregnskap og årsberetning etter asl/asal § 6-19 første ledd. Dette innebærer at styret i prinsippet ikke trenger å avholde styremøte med fysisk tilstedeværelse mer enn en gang i året.

I teorien kan man altså tenke seg at styremedlemmene kun møtes en gang i året, og ellers oppholder seg i ulike land når beslutninger treffes. Hvordan man i slike tilfeller skal avgjøre hvor styremøtene finner sted, synes problematisk. Man kan tenke seg å legge avgjørende vekt på hvor årets eneste styremøte holdes. Dette er imidlertid, etter min mening, en dårlig løsning. Et møte kan umulig reflektere hvor den materielle styreledelsen foregår, og faren for manipulasjon er stor.

⁹⁸ Se asl. 1976 § 8-10.

⁹⁹ NOU 1996: 3 Styrets arbeid Til § 5-12, s. 143 og Bråthen (2009) s. 143-146.

¹⁰⁰ NOU 1996: 3 Punkt 7.2.3 Styrets arbeid, s. 57.

¹⁰¹ NOU 1996: 3 Styrets arbeid Til § 5-12, s. 143.

Slik jeg ser det vil man, i tilfeller som skissert ovenfor, være henvist til å falle tilbake på kriterier knyttet til de enkelte styremedlemmene, nærmere bestemt hvor disse oppholder seg.

5 Tilfredsstillende lovgivning?

5.1 Innledning

Det kan stilles spørsmål ved om ledelse på styrenivå som avgrenset kriterium for alminnelig skatteplikt er egnet til å møte de utfordringer som den økende internasjonaliseringen av næringslivet fører med seg. Virksomhet drives i stadig økende grad på tvers av landegrensene, og selskaper har således tilknytningspunkter til flere land enn tidligere. Samtidig gjør nyvinninger innen kommunikasjonsteknologi det ytterlig vanskeligere å stadfeste hvor ledelse på styrenivå utøves.

Prinsipielt mener jeg at de beste grunner taler for å anvende materiell ledelse på styrenivå som kriterium for å statuere alminnelig skatteplikt. Dette fordi alminnelig skatteplikt til Norge bør statueres dersom et selskap har sin nærmeste reelle tilknytning til Norge. Tatt i betraktning den vidtgående kompetanse styret er gitt i aksjelovgivningen, gir ledelse på styrenivå, etter min mening, best uttrykk for en slik tilknytning. I praksis hefter det imidlertid store svakheter ved en slik rettstilstand.

5.2 Svakheter ved å nytte ledelse på styrenivå som grunnlag for alminnelig skatteplikt

Som det har fremgått av avhandlingen vil materiell styreledelse i mange tilfeller vanskelig kunne påvises, og man vil være henvist til å ta utgangspunkt i objektivt konstaterbare forhold for å kunne fastslå hvor styreledelsen foregår. Av ligningspraksis synes det å bli lagt til grunn at hjemstedsvurderingen må baseres på en helhetsvurdering av alle relevante

momenter.¹⁰² I denne vurderingen synes stedet for avholdelse av styremøter å være det mest sentrale moment.

De konstaterbare forholdene skattemyndighetene er henvist til å ta utgangspunkt i er imidlertid lett manipulerbare. For selskaper som har til hensikt å unngå skatteplikt til Norge vil, for eksempel, kostnadene forbundet med å flytte sine styremøter til utlandet være små. Selskaper kan således opprette et ”stråmannsstyre” i utlandet som reelt sett blir instruert av eierinteresser fra Norge. I slike tilfeller vil det kunne være svært krevende for skattemyndighetene å avdekke de reelle forhold. Denne formen for tilpasning har man allerede flere eksempler på i ligningspraksis.¹⁰³

En annen svakhet ved å kun ha et avgrenset vilkår for alminnelig skatteplikt, slik jeg ser det, er at selskaper i teorien kan unngå skattemessig hjemsted overhodet. Slik dobbel ikke-beskatning vil kunne forekomme dersom selskapet er stiftet og registrert i Norge, men har sin reelle ledelse i et annet land som lar registrering og stiftelse være avgjørende for skatteplikten. Selskapet vil således ikke være å anse som skattemessig hjemmehørende i noen av statene. Tilfeller av dobbelt ikke-beskatning vil ikke kunne avverges av skatteavtaler, da anvendelse av disse forutsetter at selskapet er hjemmehørende i minst en av de kontraherende stater etter intern rett.¹⁰⁴ Heller ikke i norsk intern rett har man bestemmelser som kan forhindre slik dobbelt ikke-beskatning, slik tilfellet visstnok er i noe fremmed rett.¹⁰⁵

¹⁰² Se punkt 4.3.2 i avhandlingen.

¹⁰³ Se f.eks. 1992-310OLN omtalt i Almvik (2000) s. 31 og 2002-604SFS omtalt i Almvik (2006) s. 42.

¹⁰⁴ Skatteavtalene forutsetter at selskapet er skattemessig bosatt i minst en av de kontraherende stater for at avtalen skal komme til anvendelse. Se punkt 2.2 i avhandlingen.

¹⁰⁵ I følge Legaard (2001) s. 951 har man i britisk rett regler om at et britisk stiftet selskap uten skattemessig bosted er å anse for å være hjemmehørende i Storbritannia.

Utfordringene knyttet til fastsettelsen av hvor styreledelsen foregår begrenser seg imidlertid ikke bare til tilfellene av uønsket skattemessig tilpasning. Man har også i aksjelovgivningen tatt konsekvensene av den teknologiske utviklingen, og lempet på kravene til fysisk tilstedeværelse ved styremøter. Dette medfører at den tidligere ligningspraksis hvor det er blitt lagt stor vekt på stedet for avholdelse av styremøter, i fremtiden, vil kunne være lite egnet til å påvise stedet for materiell styreledelse. Det er således ikke utenkelig at man vil se en utvikling i retning av at styremøter uten fysisk oppmøte, for eksempel ved videokonferanse, blir normaltilfellet. Samtidig fører økt globalisering og dertil økt mobilitet på tvers av landegrensene til at beslutningstakingen i mange tilfeller vanskelig kan knyttes til kun et sted. Det kan således godt tenkes at styremedlemmene i et norsk selskap med internasjonal karakter gjør hyppige reiser til morselskapet i London, og også til avdelinger i andre land.

Slik jeg ser det, er en annen svakhet ved å nytte styreledelse som vilkår for skatteplikt, at det for skattemyndighetene vil kunne være ressurskrevende å foreta de undersøkelser som kreves for å fastslå stedet for den materielle styreledelse. Skattemyndighetene må således for hvert enkelt tilfelle foreta en konkret skjønnsmessig vurdering basert på grundige undersøkelser. Dette kan illustreres ved at skattemyndighetene visstnok, i følge Ernst & Young, tilskriver de fleste NOKUS-selskaper med spørsmål om blant annet hvor selskapets styremøter holdes.¹⁰⁶ Slik rettstilstanden er i dag synes hjemmehørende vilkåret i innhold å være tilnærmet sammenfallende med ”virkelig ledelse” slik dette var formulert i sktl. 1911 § 23 andre ledd. Om dette vilkåret ble det i Ot.prp. nr. 16 (1991-92) uttalt:

”En kan ikke uten videre legge til grunn skriftlige avtaler og uttalelser om hvordan og hvor slike beslutninger [styrebeslutninger] skal treffes, men må i tvilstilfelle innhente nærmere kunnskap om dette. I internasjonal skipsfartsvirksomhet kan det for skattemyndighetene være svært vanskelig å få oversikt over beslutningsprosessen i en virksomhet. I sær gjelder dette når virksomheten drives i

¹⁰⁶ *Skipsfartsbeskatning* (1998) s. 110.

samarbeid over landegrensene. Dette gjør at kriteriet er lite egnet som vilkår for skatteplikt.”

Denne uttalelsen er riktignok gitt med bakgrunn i forholdene i internasjonal skipsfartsvirksomhet. Jeg mener imidlertid at de samme utfordringer, i takt med økt globalisering og utvikling innenfor kommunikasjonsteknologien, i stadig økende grad også gjør seg gjeldende innenfor øvrige næringer.

I tillegg til at en slik rettstilstand er ressurskrevende for skattemyndighetene, kan det også anføres at den er lite egnet til å gi forutsigbarhet for skattyterne.¹⁰⁷ For selskaper vil det utvilsomt kunne være av avgjørende betydning for virksomhetens lønnsomhet om selskapet er å anse som skattemessig hjemmehørende i Norge eller ikke. En uklar rettstilstand vil derfor kunne gi samfunnsøkonomiske uheldige virkninger. Slik jeg ser det vil imidlertid selskaper i de fleste tilfeller selv kunne redusere denne uforutsigbarheten ved faktisk tilpasning, generell ryddighet og dokumentasjon. Således vil usikkerheten ofte kunne være resultat av at selskapet selv manøvrer seg inn i en gråsoner, og at uforutsigbarheten derfor er størst i tilfeller hvor det er avvik mellom faktisk opptreden og pretendert saksforhold. Allikevel vil uforutsigbarheten også, i noen tilfeller, kunne ramme selskaper som ikke bevisst søker å tilsløre de faktiske forhold, og mangel på forutsigbarhet vil derfor kunne være en svakhet ved å nytte ledelse på styrenivå som eneste kriterium for å statuere skatteplikt.

5.3 Alternative vilkår for å statuere alminnelig skatteplikt

5.3.1 Formelle vilkår

Av alternativer til vilkår for skattemessig bosted synes formelle kriterier så som registrerings- og stiftelsesland å være det mest nærliggende. Legaard legger således til grunn at:

¹⁰⁷ *Skipsfartsbeskatning* (1998) s. 110.

”Å gi en klar regel om at selskap som er stiftet i Norge også er skattemessig hjemmehørende her, vil være i tråd med internasjonal utvikling.”¹⁰⁸

Internasjonalt er det tilsynelatende mange land som legger formelle vilkår til grunn for alminnelig skatteplikt.¹⁰⁹ Fordelene med et slikt vilkår, slik jeg ser det, er at det vil være langt mindre ressurskrevende å stadfeste om et selskap er hjemmehørende i Norge. Samtidig er det egnet til å gi forutsigbarhet for selskapene. Mot formelle vilkår kan det innvendes at de vanskelig kan si noe om de reelle forhold, og at de enkelt vil kunne være gjenstand for manipulasjon. Etter min mening kan dette også innvendes mot ledelse på styrenivå som kriterium. Som det har fremgått av avhandlingen vil ledelse på styrenivå i varierende grad kunne gjenspeile de reelle forhold. Dette blir spesielt synlig i tilfeller hvor ligningsmyndighetene statuerer styreledelse på grunnlag av styremedlemmenes bosted.

Et hjemstedsvilkår som kun baserer seg på formelle kriterier vil imidlertid kunne være sårbart for skattemessig tilpasning. Man vil således måtte ha virkemiddel for å avverge at selskap registrerer seg i utlandet, men i realiteten blir ledet fra Norge, og på denne måten unndrar seg beskatning. Det mest nærliggende vil være å håndtere dette ved hjelp av den ulovfestede gjennomskjæringsnormen, eller proformabetraktninger. En slik rettstilstand vil imidlertid reise mange av de samme problemene som omtalt ovenfor i punkt 5.2, men man kan muligens anføre at skattemyndighetene står friere til å prioritere de sakene man ønsker å følge opp.¹¹⁰

Et annet alternativ er å nytte en kombinasjon av registrering og materiell ledelse som vilkår. For eksempel ved at det prinsipale vilkår er registrering, og det sekundære er faktisk ledelse. Man presumerer således at selskapet er hjemmehørende i Norge dersom det er

¹⁰⁸ Legaard (2001) s. 954.

¹⁰⁹ Legaard (2001) s. 929.

¹¹⁰ *Skipsfartsbeskatning* (1998) s. 111.

registrert her. Denne presumsjonen kan så fravikes ved dokumentasjon av at de faktiske forhold ikke er i overensstemmelse med presumsjonen. Etter mitt mening gjør en slik kombinasjon av vilkår systemet mindre sårbart for uønsket tilpasning, og er mer tilpasset dagens virkelighet. Ved å nytte en slik kombinasjon risikerer man heller ikke at skattytere oppretter selskap som ikke hører hjemme i noen skattejurisdiksjon.

5.3.2 Et bredere ledelsesbegrep

Et annet alternativ til å nytte ledelse på styrenivå som kriterium, er å legge et bredere ledelsesbegrep til grunn, slik det tilsynelatende ble gjort i intern norsk rett før vedtakelsen av ny skattelov i 1999. Et slikt bredt ledelsesbegrep synes å følge av mønsteravtalen. Av mønsteravtalen art 4 tredje ledd fremgår det at for de tilfeller at juridiske personer er å anse som hjemmehørende i begge de kontraherende stater etter intern rett, skal selskapet kun være anse hjemmehørende hvor:

”...its place of effective management is situated.”

Dette kriteriet er opprettholdt i de fleste avtaler Norge er del i, hvor det er gitt noe ulik formulering. I den nordiske skatteavtalen er det avgjørende ”stedet for den virkelige ledelse”.¹¹¹ I andre skatteavtaler er formuleringen ”ledet og kontrollert”.¹¹² Slik hjemmehørendevilkåret er formulert i mønsteravtalen synes det å ligge språklig meget tett opp til den forståelse Høyesterett hadde av hjemmehørendevilkåret i intern rett i Rt. 2002 s. 1144. Av kommentarene til mønsteravtalen fremgår det imidlertid at vilkåret trolig må forstås videre enn det som følger av norsk rett. Om ”The place of effective management” uttales det:

”The place of effective management is the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity’s business as a

¹¹¹ Nordiske skatteavtale artikkel 4 tredje ledd.

¹¹² Avt/Kypros artikkel 2 første ledd bokstav g.

whole are in substance made. All relevant facts and circumstances must be examined to determine the place of effective management. An entity may have more than one place of management, but it can have only one place of effective management at one time.”¹¹³

Av det siterte synes mønsteravtalens ledelsesbegrep å omfatte alle sider av virksomhetens ledelse. Dette tydeliggjøres ytterligere ved at stedet for styrets beslutninger tidligere var uttrykkelig nevnt i kommentarene, men ble fjernet ved revideringen i 2008.

Begrunnelsen for dette var visstnok at en del av OECD-landene mente en slik formulering kunne føre til at det ble lagt uforholdsmessig stor vekt på stedet hvor styrebeslutninger fattes, i forhold til stedet for utøvelse av den daglige ledelse.¹¹⁴ Slik begrepet er formulert i kommentarene vil en rekke momenter kunne tenkes å være relevant i vurdering, så som stedet hvor daglige ledelse utøves, lokalisering av nøkkelpersoner i virksomheten og plassering av forretningskontor hvor den viktigste aktiviteten utøves.¹¹⁵

Slik jeg ser det er det flere fordeler ved å legge et slikt bredt ledelsesvilkår til grunn for den alminnelige skatteplikten. Ett forhold er at man ved å inkludere alle sider av virksomhetens ledelse har større grunnlag for å avdekke de reelle forhold, og at man ikke stiller seg ikke like sårbar ovenfor tilfeller av uønsket skattemessig tilpasning. Der nest unngår man å måtte gjøre den potensielt vanskelige distinksjonen mellom styret og daglig ledelse, som i praksis har vist seg å by på betydelige utfordringer for skattemyndighetene.¹¹⁶

5.3.3 Sammenfatning

Som det har fremgått av drøftelsen ovenfor, mener jeg at det hefter betydelige svakheter ved å basere skatteplikten på ett avgrenset kriterium, nemlig stedet for materiell ledelse på

¹¹³ OECDs kommentarer til mønsteravtalen i art. 4 p 3-24.

¹¹⁴ Zimmer (2009)a s. 133.

¹¹⁵ *Norsk internasjonal skatterett* (2011) s 185.

¹¹⁶ Se punkt 4.2.5 i avhandlingen.

styrenivå. Et slikt kriterium er sårbart for uønsket skattemessig tilpasning, og slik jeg ser det er det lite tilpasset dagens stadig mer globaliserte og teknologiske samfunn.

Slik jeg ser det er det vanskelig å finne et kriterium som det ikke hefter noen svakheter ved. Allikevel mener jeg at man i fremtiden vil være tjent med å løsrive seg noe fra lokalisering av styrebeslutninger som kriterium for skatteplikten, og heller legge en bredere vurdering til grunn, hvor man også inkluderer andre ledelsesfunksjoner.

6 Avsluttende bemerkninger

Som det har fremgått av avhandlingen er ikke innholdet av det skattemessige hjemstedsvilkåret i sktl. § 2-2 første ledd klarlagt i alle henseender. Den usikkerhet som foreligger synes i første rekke å være resultat av den tidligere omtalte uttalelsen gitt av Finansdepartementet i 1998. Slik jeg ser det bygger, som nevnt, Finansdepartementets uttalelse på en uriktig forståelse av de foreliggende rettskilder. Legaard konkluderer i sin artikkel med at:

”Uansett hvilket syn domstolene vil komme til å følge, kan det være grunn til å la den uklarhet departementet har medvirket til, avklares ved ny lovgivning.”¹¹⁷

Dette er en betraktning jeg deler med Legaard. Det faktum at Finansdepartementets forståelse, uforandret, er blitt lagt til grunn i Lignings-ABC i over 10 år, mener jeg gjør behovet for en klarere lovgivning enda tydeligere.

Om man ser forbi Finansdepartementets forståelse i den nevnte uttalelse, og legger til grunn at det avgjørende for hjemmehørende vurderingen er hvor selskapets faktiske ledelse utøves, uavhengig av om selskapet er registrert i Norge eller i utlandet, er det nærmere

¹¹⁷ Legaard (2001) s 954.

innholdet av begrepet allikevel noe uklart. Det kan således stilles spørsmål ved om faktisk ledelse begrenser seg til materiell ledelse på styrenivå, eller om også andre ledelsesfunksjoner også kan være av relevans i vurderingen. Rt. 2002 s. 1144 kan, etter min mening, ikke sies å ha gitt noe endelig svar på dette. Selv om man ikke skal legge for stor betydning på Høyesteretts formulering i saken, mener jeg at den noe vage angivelse av hjemmehørende vilkårets innhold kan tolkes dit hen at også Høyesterett ønsker at lovgiver skal komme på banen, og bringe klarhet i noe uoversiktlig rettstilstand.

7 Litteraturliste

7.1 Litteratur

Aksjeloven og allmennaksjeloven. Kommentarutgave. Magnus Aarbakke ...[et al.]

2. utg. Oslo, 2004.

Almvik, Fred-Ove, Vegard Kristiansen og Anders Myklebust *Bedriftsbeskatning i praksis 2000*. Moss, 2000.

Almvik, Fred-Ove og Vegard Kristiansen *Bedriftsbeskatning i praksis*. 3. utg. Moss, 2006.

Andenæs, Johs *Statsforfatningen i Norge*. 10. utg. Oslo, 2006.

Andenæs, Mads Henry *Aksjeselskaper og almennaksjeselskaper*. 2. utg. Oslo, 2006.

Bråthen, Tore *Styremedlem og aksjonær*. 2. utg. Oslo, 2009.

Eckhoff, Torstein *Rettskildelære*. 5. utg. Oslo, 2001.

Gjems-Onstad, Ole *Norsk bedriftsskatterett*. 6. utg. Oslo 2003.

Gulli, Ole Chr. *Styrehåndboken*. 4. utg. Oslo, 2005.

Norsk internasjonal skatterett. Henning Naas ...[et al.] 1. utg. Oslo, 2011.

Sanfelt, Trond *Skatteplikt til Norge ved deltakelse i internasjonal skipsfartsvirksomhet*. I:

Skipsfart og samarbeid – maritim joint ventures i rettslig betydning. Lars Olav

Askheim...[et al.] Oslo, 1991. (Nasjonalbiblioteket digital).

http://www.nb.no/utlevering/contentview.jsf?urn=URN:NBN:no-nb_digibok_2007092600021#&struct=DIV958

Skipsfartsbeskatning. Espen Ommedal ...[et al.] 3. utg. Oslo, 1998.

Wilskow, Petter Chr. (red) *Bedriftsbeskatning i praksis – Ligningsbehandling ved Sentralskattekontoret for storbedrifter 1992-1997*. Moss, 1997. (Nasjonalbiblioteket digital). http://www.nb.no/utlevering/contentview.jsf?urn=URN:NBN:no-nb_digibok_2009011900042#&struct=DIV30

Woxholth, Geir *Selskapsrett*. 2. utg. Oslo, 2007.

Zimmer, Frederik (red.) *Bedrift, selskap og skatt*. 2. utg. Oslo, 1998.

Zimmer, Frederik [a] *Internasjonal inntektsskatterett*. 4. utg. Oslo, 2009.

Zimmer, Frederik [b] *Lærebok i skatterett*. 6. utg. Oslo, 2009.

Zimmer, Frederik (red.) [a] *Bedrift, selskap og skatt*. 5. utg. Oslo, 2010.

Aarbakke, Magnus *Skatt på inntekt*. 4. utg. Oslo, 1990.

7.2 Lovregister

1911 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 18. august 1911 nr 8 (opphevet).

1976 Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 6. april 1976 nr 59 (opphevet).

1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr 24.

1985 Lov om registrering av foretak (foretaksregisterloven) av 21. juni 1985 nr. 78

1997 Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni 1997 nr 44.

1997 Lov om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven) av 13. juni nr 45.

- 1998 Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) av 17. juli 1998 nr 56.
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr 14.

7.3 Artikler

Eckhoff, Anders og Gudmund Knudsen. *Flytting av hovedadministrasjonen til et norsk allmennaksjeselskap eller aksjeselskap til utlandet*. I: Festskrift til Finn Berg Jacobsen: 60-årsdag. (2000), s 143-155.

Hansen, Else Lien. *Beskatning av norske eiere av uteregistrerte skip og praksis om "gjennomskjæring"*. I: Skatterett. (1988), s. 22-30.

Hole, Geir Petter. *Skattemessig emigrasjon av aksjeselskaper*. I: Skatterett. (2000), s. 18-37.

Legaard, Thor. *Skattemessig hjemsted for aksjeselskaper – Utilstrekkelig lovgivning?* I: Utv. 2001, s. 928-955.

Storm-Nielsen, Truls. *Hvor bor et aksjeselskap*. I: Skatterett. (1987), s. 4-16.

Zimmer, Frederik. *Administrative uttalelser som rettskildefaktor og instruks i skatteretten*. I: Bedriftsbeskatning i praksis. (1997), s. 28-42. (Nasjonalbiblioteket digital)
http://www.nb.no/utlevering/contentview.jsf?urn=URN:NBN:no-nb_digibok_2009011900042#&struct=DIV30

Zimmer, Frederik [b] *Skattelov og aksjelov – noen funderinger*. I: Selskap, kontrakt, konkurs og rettskilder – Festskrift til Mads Henry Andenæs 70 år. (2010), s. 344-356.

7.4 Forarbeidsregister

Samtlige forarbeider det er vist til og sitert fra i avhandlingen er hentet fra <http://www.lovdata.no>

Ot.prp. nr. 16 (1991-92)	Oppfølging av skattereform 1992
Ot.prp. nr. 86 (1997-98)	Ny skattelov
NOU-1996-3	Ny aksjelovgivning

7.5 Domsregister

Rt 1923 146

Rt 1926 782

Rt 1937 433 (Panama-dommen)

Rt 1973 143 (Alnor-dommen)

Rt 1983 979 Foss-dommen

Rt 1985 682 Molle-dommen

Rt 1991 943

Rt 1992 1263

Rt 1999 946 (ABB-dommen)

Rt 2002 1144

LB-1999-285

7.6 Administrative uttalelser og ligningspraksis

Utv. 1995 s. 481

Utv. 1996 s. 1159.

Utv. 1998 s. 848.

Utv. 2006 s. 485.

1992-310OLN

1995-505OLN

1995-618/619SFS

1996-616/617/618SFS

2002-604SFS

7.7 Norske skatteavtaler

Avt/Norden 1996.

Avt/Kypros 1955.

7.8 Annet

OECD Modell Tax Convention on Income and on Capital. Paris, 2008 (mønsteravtalen).

http://www.oecd.org/document/37/0,3343,en_2649_33747_1913957_1_1_1_1,00.html

OECDkomm, 2010 Browsable Condensed Version of the OECD Model Tax Convention (OECDs kommentarer til mønsteravtalen).

http://www.oecd.org/document/37/0,3343,en_2649_33747_1913957_1_1_1_1,00.html

Lignings-ABC 2010/11

<http://www.skatteetaten.no/no/Bibliotek/Publikasjoner/Handboker/Lignings-ABC/>

Justisdepartementets uttalelse av 6. januar 1998 (upublisert).

